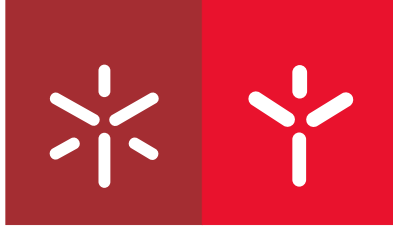


Universidade do Minho
Escola de Direito

Adriana Maria Dias da Silva

**Gastos em sede de IRC – Em que medida
a reforma do IRC alterou o regime
da dedutibilidade dos gastos**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Adriana Maria Dias da Silva

**Gastos em sede de IRC – Em que medida
a reforma do IRC alterou o regime
da dedutibilidade dos gastos**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

janeiro de 2018

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade dos gastos

Nome: Adriana Maria Dias da Silva

Endereço eletrónico: adriana.m.93@hotmail.com

Número do Cartão de Cidadão: 14366751

Título da Dissertação: Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade dos gastos

Orientador: Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

Ano de conclusão: 2018

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, __ / __ / ____

Assinatura: _____

RESUMO

A presente dissertação de mestrado tem como tema principal a dedutibilidade dos gastos em sede de IRC, assim como as mudanças operadas a este assunto pela reforma do IRC de 2014.

Com a reforma operada pela Lei n.º2/2014, de 16 de Janeiro, que veio introduzir algumas alterações ao código do IRC, um dos principais assuntos a sofrer alterações foi a dedutibilidade dos gastos que está vertida do princípio geral do artigo 23.º do Código do IRC. A simplificação das regras tributárias e a diminuição da litigância, assim como o incentivo ao investimento nacional e estrangeiro e a internacionalização das empresas portuguesas, foram alguns dos objetivos que a reforma visava atingir.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

ABSTRACT

This master's thesis has as main theme the deductibility of the IRC expenses, as well as the changes made to this subject by the IRC reform of 2014.

With this reform, operated by the Law no. 2/2014, of January 16th, which introduced some changes to the code of IRC, one of the main subjects to be changed was the deductibility of expenses that derives from the general principle of article 23.rd of the Code of IRC. The simplification of tax rules and the reduction of litigation, as well as the incentive to national and foreign investment and the internationalization of portuguese companies were some of the goals that the reform aimed to achieve.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

ÍNDICE

RESUMO.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÍNDICE.....	vii
INTRODUÇÃO.....	1
1. Planificação dos assuntos a tratar.....	2
CAPÍTULO I – Generalidades introdutórias.....	5
1. O Princípio da Capacidade Contributiva.....	7
1.1.A noção de rendimento.....	10
1.1.1. Rendimento produto.....	11
1.1.2. Rendimento acréscimo.....	11
1.1.3. Rendimento consumo.....	12
2. Determinação da matéria coletável.....	14
2.1. A relação entre a contabilidade e a fiscalidade e a determinação do lucro tributável.....	15
2.2. O conceito de rendimento real.....	16
CAPÍTULO II - O antigo regime do artigo 23.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.....	19
1. O conceito de gasto e os limites à sua dedutibilidade.....	21
1.1. Comprovação.....	24
1.2. O critério da indispensabilidade.....	26
2. Dedutibilidade dos juros.....	31
3. Tributações autónomas.....	33
CAPÍTULO III - O novo regime do artigo 23.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas após a reforma.....	37
1. A Reforma do IRC.....	39
1.1. Os objetivos da Reforma.....	39
1.2. O anteprojeto da Reforma.....	39
2. O novo artigo 23.º do CIRC.....	42

2.1.	O conceito de gasto e os limites à sua dedutibilidade.....	42
2.1.1.	O caso das Tributação Autónomas.....	50
2.2.	Comprovação.....	55
2.3.	Indispensabilidade no contexto pós reforma.....	56
3.	Gastos de financiamento.....	59
4.	A questão do ónus da prova da indispensabilidade.....	61
5.	Liberdade de gestão.....	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		73
JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA.....		77

INTRODUÇÃO

A lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, veio introduzir algumas alterações ao Código do IRC (CIRC, doravante), sendo que uma das quais, e a que nos compete tratar, está relacionada com o regime da dedutibilidade dos gastos. Esta temática era tida como uma das matérias geradoras de maior litigância em sede de IRC pelo Anteprojeto de Reforma do mesmo¹, e, por se tratar de um conceito fundamental para o sistema jurídico-tributário, um domínio carecente de intervenção legislativa.

No que diz respeito aos gastos, o princípio geral do artigo 23.º, na redação anterior à reforma de 2014, apontava como dedutíveis aqueles que fossem “*comprovadamente [...] indispensáveis* para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”². Ora, é precisamente o conceito de indispensabilidade e o significado ou significados nos quais ele se pode desdobrar que muitas vezes gerou largo debate e considerável incerteza para os sujeitos passivos no que diz respeito à dedutibilidade de determinados gastos, o que originou “um apreciável volume de litigância fiscal”³, motivo pelo qual a doutrina e a jurisprudência têm, ao longo do tempo, tentado compor uma boa interpretação deste conceito.

Ainda de acordo com o anteprojeto da reforma do IRC, na doutrina, tem sido de anuência geral, que a dedutibilidade dos gastos está relacionada com o interesse da empresa no prosseguimento da sua atividade e não com a necessidade de ligação causal entre gastos e rendimentos, ponto ao qual voltaremos mais adiante nesta exposição; também a jurisprudência, tinha até aqui persistido no entendimento que defende a necessidade de criação do conceito de indispensabilidade como meio de evitar a consideração fiscal de gastos efetuados na prossecução de interesses alheios à atividade da empresa sujeita a IRC⁴.

¹Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, Comissão esta que foi “criada para proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas.”

² Artigo 23.º, n.º 1 do CIRC com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho (Interpolação e itálicos nossos).

³ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do

³ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, p. 98.

⁴ Idem, ibidem, p.98.

A questão da prova dos gastos reconhecidos pela contabilidade também provocava dúvidas: regra geral, era exigida prova documental, porém, eram em alternativa acolhidos outros meios de prova aceites em direito. A comissão propôs-se também a clarificar este ponto.

Pelas razões aqui apresentadas, e também por questões de melhoria da sistemática do Código do IRC, a comissão da reforma propõe um novo princípio geral da aceitação dos gastos, através da reformulação do artigo 23.º do CIRC, a deslocação do constante no artigo 45.º, os encargos não dedutíveis, para o novo artigo 23.º-A, e uma explicitação das regras acerca da documentação probatória, assim como novas designações terminológicas com o intuito de aclaração de conceitos e consequente minoração da incerteza.

Estas alterações são as responsáveis, nomeadamente, pelas mudanças na letra do artigo 23.º n.º1 do CIRC.

Como se pode inferir através do *supra* descrito, o tema que nos propomos tratar ao longo desta exegética, assume-se pertinente e atual em várias medidas, passando, desde logo, pelo facto de se tratar de uma matéria que confronta com outras normas e princípios fiscais e contabilísticos e coloca variadíssimas questões, gerando assim múltiplas situações de litígio entre a Administração Tributária e os contribuintes em matéria de interpretação e aplicação da lei, em virtude, principalmente, da margem desbalizada concedida pelo facto de não haver uma enumeração exaustiva dos casos suscetíveis de dedução para efeitos de IRC, e também devido aos vários conceitos indeterminados, que estão muito presentes nesta matéria. Também por se tratar de um tema que, apesar de ter já algumas exposições documentadas sobre a matéria, continua a ser um tópico onde há muitas questões a responder, e por isso, suscetível de acréscimos, designadamente devido às alterações sobre o assunto recentemente introduzidas. Por último, e por se tratar de uma matéria que sofreu alterações recentes, estamos perante um assunto, consequentemente, muito suscetível de questões, dúvidas ou problemas e, não havendo, para já, muitos escritos sobre o assunto, vê-se aqui um momento oportuno para o esclarecimento de algumas dessas questões.

1. Planificação dos assuntos a tratar

A análise do tema a que nos propusemos – “Gastos em sede de IRC - Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade dos gastos” – será feita ao longo de três capítulos.

No primeiro capítulo, começaremos por mencionar alguns conceitos e noções fundamentais para uma melhor compreensão do tema que pretendemos abordar. Começaremos por tratar de um dos princípios mais importantes no âmbito da tributação do rendimento, que é o princípio da capacidade contributiva, sendo que abordaremos, logo de seguida, a análise da noção de rendimento, que é precisamente o principal índice revelador de capacidade contributiva. Ainda neste ponto, que diz respeito à noção de rendimento, elencaremos os três modelos concebidos pela economia respeitantes a esta noção: o rendimento produto, o rendimento acréscimo e o rendimento consumo. Finalizaremos o primeiro capítulo a tratar da relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade, e do conceito de rendimento real.

O segundo capítulo será construído em torno do regime do artigo 23.º do CIRC, sendo que será aqui que entraremos no tema da investigação propriamente dito. Começaremos por delimitar o conceito de gasto com o auxílio do que nos é facultado pela letra do artigo 23.º do CIRC, que elenca exemplificativamente alguns tipos de gastos. Passaremos, em seguida, à enumeração das situações que não cabem no conceito de gasto. A seguir, falaremos nos critérios da comprovação e da indispensabilidade, que eram, nesta fase posterior à reforma, critérios essenciais para que determinado gasto fosse considerado dedutível em IRC. No que à indispensabilidade diz respeito, pretendemos investigar os três possíveis significados do termo: numa posição restritiva, como sinónimo de absoluta necessidade; numa posição intermédia como conveniência; ou, por fim, relacionado com a noção de interesse societário. Faremos também uma breve referência ao caso da dedutibilidade dos juros. Finalmente, terminaremos este capítulo com uma primeira referência àquelas que constituem a primeira exceção ao princípio da tributação do rendimento real – as tributações autónomas.

Iniciaremos o terceiro e último capítulo da nossa dissertação, com a referência aos objetivos da reforma do IRC de 2014, e também com a enumeração dos pontos de ordem que se pretendiam ver modificados com a reforma, anunciados no seu anteprojeto. Em seguida, abordaremos o tema do conceito de gasto presente no novo artigo 23.º do CIRC e os limites à sua dedutibilidade. É nesta fase que pretendemos retomar o tema das tributações autónomas, e, mais concretamente, o seu definitivo afastamento da dedutibilidade fiscal pelo artigo 23.º-A n.º1, a).. Voltaremos a referir os critérios da comprovação e da indispensabilidade, mas desta vez, claro está, num contexto pós reforma, dando especial ênfase à maior importância dada à

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

comprovação no novo regime de dedutibilidade dos gastos e ao desaparecimento do conceito de indispensabilidade da letra da norma geral de dedutibilidade do artigo 23.º, assim como as consequências decorrentes destas alterações. Depois de uma breve menção aos gastos de financiamento e à questão do ónus da prova da indispensabilidade, pretendemos concentrar a nossa atenção num dos princípios fundamentais do sistema fiscal – o princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas.

Como, de resto, julgamos ser prática comum numa investigação deste tipo, socorrer-nos-emos de algumas decisões jurisprudenciais e posições doutrinárias para que as suas orientações nos auxiliem ao longo da investigação, permitindo-nos problematizar questões, expor dúvidas, questioná-las e, possivelmente, procurar soluções para as situações que as necessitem.

CAPÍTULO I

Generalidades introdutórias

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

1. O Princípio da Capacidade Contributiva:

Em primeiro lugar, e de certa forma, também com o objetivo de contextualizar a inclusão deste princípio ao longo desta exposição escrita, cujo tema aborda o regime da dedutibilidade dos gastos, importa antes de mais esclarecer que o instituto dos custos constitui uma parte importante do lucro, que, por sua vez, está na base da tributação do rendimento.

O princípio da capacidade contributiva é um dos princípios essenciais no âmbito tributário, em particular dos impostos sobre o rendimento, e que apesar de ser mais comumente referido em sede de IRS, também no IRC se assume de importância assinalável. A diferença poderá estar na intensidade⁵ com que este se reflete nas pessoas singulares e nas pessoas coletivas, sendo mais exigente no domínio das primeiras.

No direito fiscal português encontramos atualmente menção ao princípio da capacidade contributiva no n.º1 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT), que nos dá conta que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património⁶. O princípio da capacidade contributiva não possui, na verdade, um preceito constitucional particular e determinado, no entanto, este princípio já decorria de outros princípios consagrados constitucionalmente, já que “[o] seu fundamento constitucional é [...] o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva «constituição fiscal» e não qualquer outro”⁷. Como faz questão de salientar J. ALBANO SANTOS, o princípio da capacidade contributiva, apesar de ter já “uma longa tradição que é possível fazer remontar à antiguidade clássica”, não possui no entanto “aquilo a que, com propriedade se possa chamar de uma base científica: passou, simplesmente, a lograr a ampla aceitação de que desfruta pelo facto de reflectir uma razoável afirmação genérica sobre o conceito de justiça”⁸. A ausência de uma previsão específica deste princípio, não invalida, porém, que na visão de CASALTA NABAIS, estejamos perante um “inequívoco fundamento jurídico-constitucional [que se configura numa] efectiva fonte (de

⁵ A expressão é de DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS (*Direito Tributário*) apud ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 23.

⁶ Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2003, p. 124.

⁷ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 155.

⁸ Cf. J. ALBANO SANTOS, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 406.

conhecimento) do direito, e não um mero axioma ou postulado ético”⁹. O mesmo não considera, no entanto, SALDANHA SANCHES, que define capacidade contributiva como, precisamente, “um conceito ético” que depois de positivado como um princípio constitucional, se vai tornar um “elemento estruturante para o direito a criar [...] [cuja] natural indefinição não impede que possa concretizar-se num critério para que se possa julgar da validade das leis fiscais em vigor” sendo por isso um elemento fulcral tanto para a decisão do legislador como para o momento de aplicação da lei pelo intérprete¹⁰. Como vemos, não parece haver consenso na nossa doutrina quanto à natureza da capacidade contributiva, tema que não iremos desenvolver ao longo desta exposição, optando por deixar registados os diferentes entendimentos.

Para este princípio, o imposto é visto como um dever social, o oposto da linha de pensamento seguida por outro critério de justiça fiscal, o Princípio do Benefício. Para este último, o imposto tem carácter remuneratório, devendo o seu valor corresponder ao benefício que cada contribuinte tira do conjunto de bens e serviços que o Estado lhe proporciona¹¹. Aqui, o imposto está associado a um preço, uma contraprestação, e não à ideia de dever fundamental, inerente ao princípio da capacidade contributiva, em que aquilo que é intrínseco à noção de imposto é “uma ideia de solidariedade, visto que quem os sofre não fica constituído no direito de exigir qualquer prestação do estado, cumprindo um mero dever de cidadania.”¹². Ora, é precisamente por esta razão que a ideia segundo a qual cada um deve contribuir de acordo com a sua força económica, representa a única decisão possível nesta matéria.

Partindo deste corolário de que os impostos se devem adequar à força económica do contribuinte, aponta SÉRGIO VASQUES que o alcance mais básico do princípio da capacidade contributiva está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas estas lhe fiquem sujeitas¹³. Aqui, é necessária alguma cautela, pois, como o próprio autor vem a referir mais adiante ao longo da sua análise, esta afirmação não é completamente correta, já que a capacidade contributiva não pode ser reduzida “à exigência de que se tributem manifestações de riqueza”, ou seja, só quando o imposto incide, não simplesmente sobre a riqueza, mas sim sobre ela de modo a revelar a força económica real do contribuinte e os seus

⁹ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 4.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, p. 446.

¹⁰ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 228 e 230.

¹¹ Cf. J. ALBANO SANTOS, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 396 e ss.

¹² Cf. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 294.

¹³ Idem, ibidem, p.295.

recursos é que se pode dizer que esse imposto está conforme o princípio da capacidade contributiva. Por isso é que normalmente se diz que este princípio funciona como pressuposto e limite da tributação.

É importante, nesta fase, chamar a atenção para o facto de capacidade contributiva ser uma noção que não se pode confundir com capacidade económica. Como nos explica JOAQUIM FREITAS DA ROCHA¹⁴, quando falamos de capacidade económica, estamos perante toda e qualquer manifestação de riqueza originada por um dado sujeito económico. Esta é uma noção bastante ampla e “que abarca tão diversas realidades como o vulgar salário, o comum juro ou o insólito achado de dinheiro” e cujo conceito será, de facto, muito importante para o legislador fiscal, na medida em que vai ser “em face dele que se determinará o *quid* sobre o qual recai o imposto, o quantum da respectiva prestação e o sujeito adstrito ao seu pagamento.”. Porém, e de forma a tocar finalmente no ponto a partir do qual iniciámos esta argumentação, a revelação de capacidade económica por parte de determinado sujeito não implica obrigatoriamente que este mesmo sujeito tenha capacidade contributiva, ou seja, “o simples facto de um qualquer sujeito revelar uma qualquer riqueza não significa, de imediato e *per si*, que estejamos em face de uma pessoa apta a suportar impostos”.

Importa, então, reter a ideia que o autor pretende transmitir, e com a qual nos identificamos: se determinado sujeito tem capacidade económica, tal não significa de forma obrigatória e consequente que este tenha capacidade contributiva¹⁵.

Retomando a ideia exposta de que só deve existir obrigação de pagar imposto havendo capacidade contributiva, e funcionando esta como pressuposto e parâmetro da tributação¹⁶, a questão que surge, e que mais releva para o tema da nossa exposição, é a de saber se isto também se aplica às pessoas coletivas, e se podemos afirmar que estas sejam detentoras de capacidade contributiva. Apesar de não se tratar de uma questão pacífica, concordamos que “a natureza das pessoas colectivas não é incompatível com o dever [...] de pagar impostos”¹⁷, independentemente de saber se estamos perante uma capacidade contributiva própria, ou uma

¹⁴ Cf. JOAQUIM MANUEL FREITAS DA ROCHA, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos” in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998, p. 72.

¹⁵ O autor ilustra o seu argumento com o caso hipotético de ocorrer um achado: é uma manifestação de capacidade económica, não o sendo, no entanto, de capacidade contributiva, por se entender não relevar em termos fiscais.

¹⁶ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 4.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, p. 462.

¹⁷ *Idem*, *ibidem*, p. 485.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

capacidade contributiva especial dos seus membros individuais, apesar de não haver dúvida quanto à forma diferenciada como esta se projeta nos diferentes casos.

Por fim, julgamos importante fazer alusão, ainda que muito breve, ao princípio da igualdade. É sabido que, no contexto da sociedade em que estamos inseridos, o grande indicador da capacidade contributiva é o rendimento. Importa, ainda assim, deixar a nota de que independentemente desse indicador, é importante que a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva tenha sempre como referência o princípio da igualdade, quer horizontal – no qual aqueles que têm idêntica capacidade contributiva devem estar adstritos a pagar o mesmo imposto – quer vertical – em que diferentes capacidades contributivas devem resultar em diferentes montantes de imposto a pagar.

1.1. A noção de rendimento

O rendimento é um dos principais elementos associados à capacidade contributiva, pelo que nos parece adequado fazer-lhe menção. Como, aliás, assegura ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “[é] hoje pacífico que o principal índice revelador de capacidade contributiva é o rendimento”¹⁸. Além disso, o rendimento é também, como afirma JOÃO SÉRGIO RIBEIRO¹⁹, uma das noções mais importantes da ciência económica e ao qual por vezes pode não se dar a devida importância. Considera o autor que os livros de economia e os próprios manuais de Direito Fiscal não dão ao conceito de rendimento o valor que este realmente tem. No que a este determinante conceito diz respeito, importa ainda fazer uma referência no que concerne à determinação dos limites do conceito. O autor diz não concordar “com a impossibilidade de delimitação de uma noção de rendimento em termos económicos, e, muito menos, com uma visão legalista do mesmo, nos termos da qual fosse considerado uma mera construção legal e, portanto, um conceito completamente relativo e de conteúdo totalmente estabelecido ao sabor de uma determinada política fiscal.”. Ora, de facto, parece-nos acertado afirmar que, ainda que com as suas particularidades, o conceito de rendimento tem nas doutrinas económicas, efetivamente, a sua fonte principal de orientação e deve, ainda que não possa ser totalmente

¹⁸Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 28.

¹⁹Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 66 e ss.

independente, demarcar-se de qualquer política fiscal, sob pena, a nosso ver, de uma total descaracterização do conceito.

Ao longo do tempo, foram três os modelos concebidos pela economia no que diz respeito ao rendimento:

1.1.1. Rendimento produto: como nos diz JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, segundo a teoria do rendimento produto, “o rendimento de um indivíduo corresponde ao fluxo de bens susceptíveis de avaliação pecuniária que advêm de uma fonte produtiva durável, nomeadamente o trabalho (salários), património (rendas e juros) ou uma combinação de ambos (lucros de uma actividade empresarial), durante um determinado período de tempo.”²⁰. De acordo com esta ideia, apenas as receitas que surgem em intervalos regulares e que provêm de uma fonte durável podem ser aqui consideradas. Estão, portanto, excluídas, as receitas provenientes de situações extraordinárias, precisamente pelo facto de não possuírem as características de periodicidade e durabilidade. Esta é uma aceção restrita da noção de rendimento, e na qual este abrangeria apenas “o produto normal da exploração de uma fonte duradoura [...] sem alteração da sua substância”²¹. Esta interpretação do conceito de rendimento, defende TOMÁS TAVARES, acaba por excluir ganhos efetivos, como por exemplo as mais-valias e os rendimentos de capital “ao emprestar-se à noção [...] notas de fonte e periodicidade”.

1.1.2. Rendimento acréscimo: por sua vez, conforme a teoria do rendimento acréscimo, e socorrendo-nos uma vez mais do que escreve JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, o rendimento equivale “à soma algébrica do consumo de um determinado indivíduo, com a diferença entre o património líquido inicial e o património líquido final num dado período, correspondendo assim ao enriquecimento líquido desse indivíduo”, sendo que aqui o rendimento “compreende qualquer incremento patrimonial, seja resultante de uma fonte produtiva ou de qualquer outra origem, incluindo rendimentos fortuitos e

²⁰Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 73.

²¹Cf. TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº396, 1999, p. 41.

acidentais.”²². É por isso que se considera que esta interpretação da noção de rendimento acolhe uma definição ampla do conceito, ao adotar a noção agregada de lucro. Sustenta TOMÁS TAVARES que este modelo, ainda que contenha o rendimento produto, o transcende “por englobamento do consumo e do incremento líquido do património”²³. Apesar disto, admite o autor que a pressão exercida por determinadas considerações fiscais concretas acaba por suavizar a radicalidade teórica desta ideia.

1.1.3. Rendimento consumo: o último modelo, como se pode notar com facilidade, associa, precisamente, o rendimento ao consumo. Aqui, o rendimento não é analisado e tributado aquando da sua obtenção como no caso do rendimento acréscimo, sendo antes “surpreendido com a sua aplicação ou utilização”²⁴. No rendimento consumo, fixa-se o rendimento como saída, ao contrário do que acontece no modelo anterior, em que este é fixado como entrada. Esta corrente não é tomada em consideração por todos os autores no que concerne à definição da noção de rendimento: se, como vimos, TOMÁS TAVARES o considera, o mesmo já não acontece, por exemplo, com JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, que considera que o tema central da teoria do rendimento como consumo está relacionado com a despesa e materializado num imposto sobre a despesa, e, além disso, salvo muito raras exceções “não tem tido expressão nos vários sistemas fiscais.”²⁵.

É hoje sabido que o modelo que melhor se ajusta com a tributação de acordo com a capacidade contributiva, é o modelo que apresenta uma noção ampla do conceito de rendimento, apresentado pela teoria do rendimento acréscimo, tal como a descrevemos *supra*, pois, como faz questão de referir MOURA PORTUGAL, apenas “um conceito de rendimento amplo pode servir de fonte fiável de mensuração da capacidade contributiva de cada um,

²²Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 73.

²³Cf. TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, *in* *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, 1999, p. 42.

²⁴Idem, *ibidem*, p. 42.

²⁵Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 73.

concretizando a exigência de equidade a este nível”²⁶. Também a visão de RUI DUARTE MORAIS vai neste sentido, quando defende que “esta concepção extensiva de rendimento permite concretizar melhor a igualdade na tributação, uma vez que todos os ganhos, independentemente da sua origem, ficam, tendencialmente, sujeitos a uma mesma tributação, o que se afigura justo na medida em que, por princípio, concorrerão de forma idêntica para o aumento da capacidade contributiva do sujeito passivo.”²⁷. O próprio preâmbulo do Código do IRC, no seu considerando n.º5, anuncia o acolhimento desta teoria pelo sistema fiscal português, assegurando que “[o] conceito de lucro tributável que se acolhe em IRC tem em conta a evolução que se tem registado em grande parte das legislações de outros países no sentido da adoção, para efeitos fiscais, de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial”, outra das denominações dada à teoria do rendimento acréscimo (assim como *Reinvermögenszugangstheorie*), e continua, declarando que “[e]sse conceito [...] é explicitamente acolhido no Código, ao reportar-se o lucro à diferença entre património líquido no fim e no início do período de tributação.”.

Ainda que este não seja um assunto que queiramos desenvolver largamente nesta sede, por se desviar do tema que pretendemos realmente tratar, importa ainda, no que diz respeito a este assunto, fazer a ressalva feita também por MOURA PORTUGAL de que a adoção desta noção lata de rendimento não acarreta necessariamente a ideia de que “nela se subsumam todos e quaisquer aumentos de valor aquisitivo”²⁸, pois na prática o princípio da capacidade contributiva tem de se conciliar com outros princípios, como por exemplo o Princípio do Estado Social, ou mesmo “com certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, o que leva à exclusão do citado conceito de rendimento, por exemplo, das transferências ou prestações sociais [e] das mais-valias não realizadas”²⁹. Assim, apesar de serem conhecidas várias vantagens a esta teoria do rendimento acréscimo, são-lhe também apontados sérios defeitos³⁰ como por exemplo os que acabámos de enunciar. Não pretendemos entrar na questão propriamente dita das limitações deste modelo nesta sede, optando por

²⁶Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 29.

²⁷ Cf. RUI DUARTE MORAIS, *Apostamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 34.

²⁸ Idem, ibidem, p. 30.

²⁹ Idem, ibidem, p. 30.

³⁰ Sobre este assunto, cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 88 e ss.

salientar que, ainda assim, admite-se que é esta corrente a que melhor se coaduna com o nosso sistema fiscal, pois é aquela que “estabelece o conceito de rendimento mais generalizado”³¹, conceito esse a que normalmente se lança mão quando é necessário dar solução a alguma questão “mais analítica”³², razão pela qual as suas limitações, que de facto existem, não parecem ser suficientemente salientes a ponto de depreciarem a importância desta corrente, “que continua a representar uma base sólida para lidar com os problemas suscitados pela prática fiscal.”³³.

Para finalizar esta breve incursão pelo conceito de rendimento, manifestamos aqui, uma vez mais, a nossa concordância com a posição de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, quando este diz não concordar com a visão legalista do conceito de rendimento, onde este não passa de “uma mera expressão de uma política fiscal determinada”³⁴. A nosso ver, o conceito de rendimento tem nas doutrinas económicas a sua referência primeira, e não nos parece razoável a utilização de conceitos de rendimento para fins específicos e determinados³⁵.

2. Determinação da matéria coletável

Quanto à competência para a determinação da matéria coletável, importa atentar no artigo 16.º do CIRC. Ora, em princípio, esta determinação é efetuada pelo próprio sujeito passivo, num ato de autoliquidação, sendo que compete depois à Administração Tributária fazer o seu controlo, em ato posterior (artigo 16.º, n.º1 do CIRC). Todavia, na falta desta declaração por parte do sujeito passivo, compete à Administração Tributária a determinação da matéria coletável (artigo 16.º, n.º2 do CIRC), determinação esta que, em princípio, será feita com recurso a métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º, 88.º, 89.º e 89.º-A da Lei Geral Tributária. No caso da determinação da matéria coletável por avaliação direta, sendo efetuada ou sendo objeto de correção pelos serviços da Autoridade Tributária, é da

³¹Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 93.

³² Idem, ibidem, p. 93.

³³ Idem, ibidem, p. 93.

³⁴ Idem, ibidem, p. 95.

³⁵ Para mais desenvolvimentos sobre este assunto, cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 94 e ss., onde o autor apresenta algumas “consequências práticas graves” da corrente legalista do conceito de rendimento, como por exemplo a “questão das manifestações de fortuna no domínio do imposto sobre o rendimento”.

competência do diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo, ou do diretor da unidade de Grandes Contribuintes nos casos que sejam objeto de correções efetuadas por esta no exercício das suas atribuições, ou então por funcionário em que por alguma das entidades referidas seja delegada competência.

Basicamente, e tal como bem aponta SALDANHA SANCHES, a determinação do lucro tributável acabará sempre por se basear nas “margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros; [n]as taxas médias de rentabilidade do capital investido; [n]o coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos directos; [n]os elementos e declarações prestados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte; [n]a localização e dimensão da actividade; [n]os custos presumidos em função das condições concreta [sic] do exercício da actividade; [n]a matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária; [n]o valor de mercado dos bens e serviços tributados; [n]uma relação congruente e justificada entre factos apurados e a situação concreta do contribuinte.”³⁶.

2.1. A relação entre a contabilidade e a fiscalidade e a determinação do lucro tributável

A contabilidade continua a ser um elemento fundamental e indispensável para a organização de uma empresa. Como será perçetível, é a partir deste cômputo que se obtém a informação respeitante ao real desempenho e situação da empresa, sendo por isso através dela que se obtém o valor do lucro tributável.

Dita o artigo 104.º, n.º2 da Constituição da República Portuguesa, que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”. No CIRC, por sua vez, o n.º1 do artigo 17.º concretiza, de alguma forma, este imperativo constitucional, ao estabelecer que “o lucro tributável das pessoas coletivas [...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente

³⁶Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 506.

corrigidos nos termos deste código”. É daqui que surge o princípio da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade – o nosso Código segue este modelo de dependência parcial, em oposição aos modelos de dependência total (em que os resultados contabilístico e fiscal coincidiriam) e de autonomia (em que os resultados contabilístico e fiscal não teriam qualquer ligação). Do n.º1 do artigo 17.º resulta, precisamente, e como afirma ANA PAULA DOURADO³⁷ que “[o] lucro tributável é o lucro contabilístico adaptado aos princípios e finalidades jurídico-fiscais” – é o princípio da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade: apesar do ponto de partida para a obtenção do lucro tributável ser o resultado contabilístico, são depois feitas correções desse mesmo lucro “com base em critérios extracontabilísticos legalmente estabelecidos”³⁸ (“...eventualmente corrigidos nos termos deste código”, lembrando a parte final do artigo 17.º n.º1 do CIRC). De referir, também nestes casos, a extrema importância da pessoa coletiva em causa possuir contabilidade organizada nos termos da lei, de modo a permitir o apuramento do lucro tributável (artigo 17.º n.º3 do CIRC).

2.2. O conceito de rendimento real

Quanto ao conceito de rendimento real e ao que este implica, gostaríamos de deixar aqui uma nota. Devido à dificuldade em calcular com exatidão o rendimento real de um determinado sujeito passivo, a solução que se encontrou e aquilo que se faz normalmente é identificá-lo de acordo com o declarado pelos contribuintes, declaração esta que é suportada por elementos contabilísticos, o que possibilita a determinação do imposto a pagar de uma forma mais justa, pois em princípio, os valores com que se está a lidar representam a real situação do contribuinte. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO considera, no entanto, “enganadora” esta ideia de rendimento real obtida através de elementos contabilísticos, precisamente pela “circunstância de a tributação ser feita com base em elementos contabilísticos [o que] não significa que o rendimento determinado através deles corresponda ao rendimento que foi efectivamente obtido”³⁹, pelo que, no seu entendimento, estamos perante uma ideia que não é de acolher, só podendo falar-se em rendimento real “depois da comprovação e verificação dos elementos

³⁷ Cf. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 206 e ss.

³⁸ Cf. JÔNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 315.

³⁹ Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 26.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

contabilísticos”⁴⁰. Para o autor, rendimento real deveria significar apenas “rendimento efetivamente obtido”.

Apesar de tudo, a tributação com base no rendimento real tem, ainda assim, sido aceite e utilizada ao longo do tempo, nos termos que começámos por explicar, quanto mais não seja por estar, como também já referimos, suportada a nível constitucional (artigo 104.º, n.º2 da CRP).

⁴⁰Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 26.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

CAPÍTULO II

O antigo regime do artigo 23.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

1. O conceito de gasto e os limites à sua dedutibilidade:

O n.º1 do artigo 23.º do CIRCS, na redação em vigor antes da reforma de 2014, aplicava o termo “gastos”⁴¹ sem nos dar, em nenhum momento, um conceito de gasto fiscal propriamente dito, optando antes por afirmar que seriam gastos “os que comprovadamente [fossem] indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora,...”, enumerando depois, de forma meramente exemplificativa e não exaustiva (como nos é sugerido pelo uso do advérbio “nomeadamente”) alguns tipos de gastos, onde se incluíam, por exemplo:

- Gastos relativos à produção ou aquisição de bens ou serviços (artigo 23.º, n.º1 a.);
- Gastos relativos à distribuição e venda (artigo 23.º, n.º1 b.);
- Gastos de natureza financeira (artigo 23.º, n.º1 c.);
- Gastos de natureza administrativa (artigo 23.º, n.º1 d.);
- Gastos relativos a análises, racionalização, investigação e consulta (artigo 23.º, n.º1 e.);
- Gastos de natureza fiscal e parafiscal (artigo 23.º, n.º1 f.);
- Depreciações e amortizações (artigo 23.º, n.º1 g.);
- Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões (artigo 23.º, n.º1 h.);
- Perdas por reduções de justo valor, em instrumentos financeiros ou em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais (artigo 23.º, n.º1 i. e j.);
- Menos-valias realizadas (artigo 23.º, n.º1 l.);
- Indeminizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável (artigo 23.º, n.º1 m.).

⁴¹ De notar que, ao longo desta exposição teórica, quando falarmos em “gasto” ou em “custo” estamos a referir-nos à mesma realidade, já que os conceitos são empregues indistintamente pelo Direito Fiscal, que “abdicou [da] precisão terminológica” da teoria económica (TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, *in* *Ciência e Técnica Fiscal*, nº396, 1999, p. 96).

Além destes, concentrados no artigo 23.º, a lei considerava ainda, ao longo do CIRC, a possibilidade de dedução de outros encargos, de acordo com condições específicas previstas na lei, tais como⁴²:

- Créditos incobráveis (artigo 41.º);
- Reconstituição de jazidas (artigo 42.º);
- Realizações de utilidade social (artigo 43.º);
- Quotizações a favor de associações empresariais (artigo 44.º).

Nos números seguintes (do n.º2 ao n.º5) o legislador apontava situações que não podiam caber no conceito de gasto do artigo 23.º. Não ficava, no entanto, por aqui, sendo que dispunha ainda de um artigo individualizado, o artigo 45.º⁴³, que tratava precisamente dos encargos não dedutíveis. Dizia o n.º1 deste artigo não ser aceite a dedutibilidade para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: *a) o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros; b) os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º; c) os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar; d) as multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios; e) as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável; f) as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja*

⁴² Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 319.

⁴³ Artigo 45.º n.º1, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário; g) os encargos não devidamente documentados; h) os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos; i) os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais; j) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante; l) as menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto; m) os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte; n) sem prejuízo da alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam; o) a contribuição sobre o sector bancário.

Este artigo, como veremos no ponto 2.1 do capítulo seguinte, é revogado pelo artigo 13.º da Lei n.º2/2014 de 16 de janeiro, para passar a ocupar um lugar mais próximo do princípio geral da dedutibilidade dos gastos. Retomaremos, então, este assunto mais adiante.

Aqui chegados, é preciso, agora, fazer referência ao facto de os conceitos de gasto e gasto dedutível não serem imperiosamente coincidentes. Valendo-nos das palavras de SALDANHA SANCHES, “[q]ualquer decréscimo patrimonial sofrido pela empresa, do ponto de

vista do balanço comercial e do cálculo do lucro tributável, é um custo que tem de ser reflectido pelo balanço comercial [sendo que o] mesmo pode não suceder no balanço fiscal”⁴⁴. Isto acontece porque, certos custos, embora efetivamente suportados pela empresa, podem não relevar para efeitos fiscais, não sendo por isso dedutíveis em IRC. Tal fenómeno ocorre devido a um conjunto de razões que analisaremos ao longo desta exegética.

1.1. Comprovação

Uma das questões de interpretação que surgiu como consequência da cláusula geral do artigo 23.º, estava relacionada com a comprovação dos gastos. Embora não tenha sido um tema tão problemático como o da indispensabilidade, que analisaremos em seguida, também levantou algumas dúvidas. Ora, ditava o referido artigo, na sua redação anterior, que para que determinado gasto fosse efetivamente aceite e, assim, dedutível em sede de IRC, este teria de ser comprovado. Sem mais informação acerca desta exigência, a dúvida residia em saber que tipo de prova, seria, para este efeito, aceite.

Importa fazer a menção de que estamos aqui perante a exigência de uma “prova da efectiva realização dos factos constitutivos dos encargos”⁴⁵, ou seja, para além da comprovação formal, trata-se também de saber a natureza da despesa em que se incorreu, para que esta possa ser fiscalmente admitida. É precisamente o que refere MOURA PORTUGAL⁴⁶, justificando as exigências formais de documentação, por um lado pela necessidade de comprovar que o custo realmente existiu, e por outro para que se possa perceber a natureza desse custo, sabendo assim se pode caber no conceito de indispensabilidade ainda exigido, nesta fase, no artigo 23.º do CIRC.

Se atentarmos no artigo 123.º do CIRC, que nos elucida acerca das obrigações contabilísticas das empresas, mais especificamente na alínea a). do seu n.º2, verificamos a exigência de haver “documentos justificativos” que devem apoiar todos os lançamentos contabilísticos. Ora, é aqui que se levanta a questão sobre que tipo de documento justificativo pode ser apresentado, já que nada mais é dito sobre o assunto. Seria necessária fatura, ou

⁴⁴ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 383.

⁴⁵ Cf. Vítor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte: *A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, 2002, p. 848 *apud* José Campos Amorim “A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC – Considerações gerais”, texto disponível em <http://www.occ.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf>.

⁴⁶ Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 189.

podia ser aceite um documento equivalente? Foi até discutido em alguma jurisprudência, se os elementos exigidos nas várias alíneas do artigo 36.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) teriam de se verificar para efeitos de IRC. Acabou por se chegar à conclusão, no seio da jurisprudência, acerca da inaplicabilidade em sede de IRC, dos mencionados requisitos a que se recorre no IVA, como podemos verificar no acórdão de 5 de julho de 2012 do STA⁴⁷ que conclui que o documento justificativo dos custos em matéria de IRC *‘ não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova’*; também na jurisprudência arbitral tributária⁴⁸, e tomando como referência o acórdão do STA que acabamos de referir, se dispõe o seguinte: *‘...contrariamente ao que se passa no IVA (art. 36.º, n.º 5), o conceito de documento comprovativo, não tem obrigatoriamente de corresponder à fatura emitida com o detalhe que é exigido no CIVA. No domínio do IRC as exigências serão menores, bastando que o documento comprovativo explicita de forma clara, as principais características da operação, isto é, os sujeitos, o preço, a data e o objecto da transacção, admitindo-se mesmo que a comprovação do custo não tenha de ser feita de modo exclusivo através de documento escrito.’*

Em suma, e quanto aos efeitos na prática daqui decorrentes, como ficou descrito no acórdão do TCA-Sul de 16 de março de 2005⁴⁹, *“1. Nas despesas devidamente documentadas há que presumir a veracidade do custo para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC, razão pela qual compete à A. Fiscal alegar a existência de elementos susceptíveis de pôr em causa essa veracidade, designadamente pela enunciação de indícios objectivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que esses documentos não titulam operações reais. 2. Nas despesas indocumentadas ou insuficientemente documentadas recai sobre o contribuinte o ónus de comprovar o respectivo custo, como lhe impõe o art. 23º do*

⁴⁷ Ver Acórdão STA Processo 0658/11 de 5 de julho de 2012, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6eb410df493813ad80257a3900525dc3?OpenDocument>.

⁴⁸ Ver decisão do CAAD Processo n.º 321/2014-T, de 17 de dezembro de 2014, disponível para consulta em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=321%2F2014T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1116.

⁴⁹Ver Acórdão TCA-Sul Processo 00340/03, de 16 de março de 2005, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f59ef99cd5efc47180256fc700366344?OpenDocument>.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

CIRC, pela demonstração de que as operações se realizaram efectivamente, sendo-lhe possível para o efeito recorrer a outros meios de prova (designadamente a meios complementares de prova documental e prova testemunhal) para o demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e da ilegalidade da correcção que a A. Fiscal tenha levado a efeito por virtude dessa falta ou insuficiência de documentação.”.

Na doutrina a questão não era tão pacífica, e, se autores⁵⁰ havia cuja posição convergia com a da jurisprudência, outros havia também⁵¹, cujo entendimento ia no sentido da aplicação dos requisitos formais do IVA ao IRC.

Na prática, regra geral, a prova documental era a prova aceite, ainda que, por exemplo, fosse admitida prova testemunhal⁵² como meio complementar à primeira, ou, em situações específicas⁵³, prova pericial.

Em suma, até aqui, poderiam ser aceites, com as devidas cautelas e adaptações ao caso concreto, quaisquer meios de prova admitidos em direito⁵⁴.

1.2. O critério da indispensabilidade

Antes de qualquer outra coisa, importa deixar bem claro que só se trata da questão da indispensabilidade relativamente a custos que estejam já comprovados. Não é mais a existência

⁵⁰ Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “A Dedutibilidade dos Custos em IRC: Reflexões sobre os Custos Incorridos em Actividades Isentas e Não Tributadas”, *in* Ciência Técnica e Fiscal, n.º 401, janeiro-março de 2001, pp. 190 e ss; e TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, *in* Ciência e Técnica Fiscal, n.º 396, 1999, p. 122 e ss. Este último defende a noção mais ampla de “documento justificativo”, não sustentando a necessidade das formalidades da fatura em sede de IVA no caso do IRC.

⁵¹ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, “Custos mal documentados e custos não documentados: o seu regime de dedutibilidade” *in* Fiscalidade, n.º 3, julho de 2000, p. 86. O autor defende, aqui, que as exigências formais necessárias em sede de IVA, devem aplicar-se às restantes relações tributárias “por corresponderem às boas práticas contabilísticas”.

⁵² Ver Acórdão TCA-Sul Processo n.º 3093/99 de 25 de maio de 2001, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ad6f8ca1e7aca17380256a62004cb119?OpenDocument>

⁵³ Cf. JOSÉ CAMPOS AMORIM, “A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC – Considerações gerais”, texto disponível em <http://www.occ.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf>, p. 9. O autor dá o exemplo das despesas de viagens pagas a colaboradores como situação suscetível de ser verificada por meio de prova pericial; Ver Acórdão STA Processo n.º 01293/02 de 12 de fevereiro de 2003, disponível para consulta em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1f65fe145747514d80256cd1003b673a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 para o caso contrário: aqui, é afirmado que não se pode recorrer à prova pericial, por se estar perante uma mera questão de direito (tratava-se de saber se determinadas despesas devem ou não ser consideradas como integrantes de certa categoria de custos previstos como dedutíveis), sendo que a prova pericial aprecia apenas questões de carácter técnico.

⁵⁴ Cf. RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 80. Entende o autor, ser pacífica a admissão de qualquer meio admitido em direito para fazer prova da existência do custo, considerando o mesmo que a “não-aceitação, por razões de índole meramente formal, da dedutibilidade de um custo que efectivamente foi suportado, corresponderia à tributação por um lucro que não existe, a um imposto a que não subjaz a correspondente capacidade contributiva”.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

do custo que se quer verificar, mas antes se este é indispensável “para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora,...”.

A aplicação do conceito indispensabilidade no que diz respeito ao princípio geral da dedutibilidade dos custos sempre gerou controvérsia. A questão antecede, nomeadamente, o Código do IRC, uma vez que já o Código de Contribuição Industrial apresentava um artigo respeitante à dedutibilidade dos custos, cuja interpretação também gerava consideráveis dúvidas. Dizia o seguinte:

Artigo 26.º

“Consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:”

Aqui, além da indispensabilidade, acrescia ainda um juízo de razoabilidade que também era gerador de vários conflitos e que se encontra, desde a reforma de 1989, suprimido.

A partir deste critério, aqueles custos que foram efetivamente suportados, e tinham sido consequência de decisões racionais de gestão, podiam não vir a ser considerados fiscalmente pela razão de que a lei dava margem para que a Autoridade Fiscal os pudesse desconsiderar com base num juízo subjetivo de indispensabilidade.

No artigo 23.º, n.º1 do CIRC, na sua versão anterior à Reforma de 2014, podíamos encontrar a seguinte redação:

Artigo 23.º

“Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente.”⁵⁵

Ora, esta redação e a incerteza inerente ao conceito de indispensabilidade em que assenta a dedutibilidade dos custos, geraram inúmeros litígios entre a Autoridade Tributária e os contribuintes, pelo que a Comissão da Reforma de 2013 fixou como um dos objetivos da Reforma a redução da litigância fiscal, nomeadamente através da “[redução substancial da]

⁵⁵ Artigo 23.º, n.º1 do CIRC com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

incerteza associada ao conceito de «indispensabilidade»⁵⁶. A proposta de alteração legislativa para o artigo 23.º, n.º1, do CIRC foi a seguinte:

Artigo 23.º

- “1. Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados.*
- 2. Consideram-se relacionados com a atividade do sujeito passivo, nomeadamente, os seguintes gastos:”*

Como nos chama a atenção ANTÓNIO MARTINS, esta proposta assenta, fundamentalmente, numa tentativa de “aproximação do texto legal à interpretação jurisprudencial e doutrinal do princípio da indispensabilidade”⁵⁷. Analisaremos com mais detalhe esta proposta e os problemas a ela associados no ponto 1.2 do capítulo seguinte.

Ainda de acordo com o mesmo autor, a tentativa de redução da litigância entre a AT e os contribuintes parece ser efetivamente a causa orientadora principal desta alteração, nomeadamente através da relação de dependência entre os gastos e a atividade da empresa, como forma de impedir a aplicação de “critérios de ligação obrigatória ou causal entre certos gastos e certos rendimentos”⁵⁸ e da adoção de um princípio geral de dedutibilidade dos gastos que pudesse, ainda que não eliminar definitivamente, pelo menos reduzir os problemas causados pela anterior redação, e assim controlar a excessiva litigância daí resultante. Apesar disto, a proposta da Comissão de Reforma do IRC foi desconsiderada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, cuja redação dita o seguinte:

Artigo 23.º

- “1 – Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

⁵⁶ Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VIII, n.º1, 2015, p. 98.

⁵⁷ Idem, ibidem, p. 106.

⁵⁸ Idem, ibidem, p. 108.

2 – Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:”

Procederemos à análise desta nova redação no terceiro capítulo desta exposição.

Antes da mais recente alteração, o n.º1 do artigo 23.º consagrava a condição da indispensabilidade dos gastos para que estes pudessem ser considerados fiscalmente para efeitos de IRC. Uma vez que estamos perante um conceito chave no contexto da tributação do rendimento das pessoas coletivas, a questão que se põe, nesta fase, é precisamente sobre o que se deve entender por *indispensabilidade*, de forma a saber quais os gastos que, na prática, se podem considerar indispensáveis.

No plano doutrinário nacional, podem destacar-se, entre os diversos escritos sobre o assunto, as posições de dois autores: TOMÁS TAVARES e ANTÓNIO MOURA PORTUGAL.

TOMÁS TAVARES considera⁵⁹, em abstrato, três possíveis significados do termo indispensabilidade: optando-se por uma posição restritiva, pode ser sinónimo de absoluta necessidade; numa posição intermédia significaria conveniência; ou finalmente numa terceira posição o conceito estará relacionado com a noção de interesse societário, sendo que é esta a posição perfilhada pelo autor.

O primeiro entendimento traduzir-se-ia na necessidade ou obrigação de uma relação causal entre custos e proveitos. Estaríamos, portanto, como o próprio autor refere, perante uma condição do tipo *sine qua non*. O autor qualifica este entendimento de radical e suscetível de receber duras críticas, nomeadamente a desconsideração fiscal de custos efetivamente suportados, o que violaria severamente “o princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real e líquido”⁶⁰. Além disso, uma interpretação do conceito de indispensabilidade deste tipo resultaria na não aceitação de gastos relacionados com negócios que acabaram por se revelar infrutíferos, não dando ao responsável pelo negócio, a oportunidade de atuar livremente, numa comum manifestação de gestão empresarial, que, por vezes, devido ao risco associado à atividade empresarial, pode não correr da melhor forma.

⁵⁹ TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, *in* Ciência e Técnica Fiscal, n.º396, 1999, p. 132 e ss.

⁶⁰ Idem, *ibidem*, p. 132.

A segunda interpretação no tocante ao conceito de indispensabilidade propõe a aceitação dos custos que sejam convenientes para a empresa, interpretação esta que, apesar de mais acessível do que a primeira – quer pelos problemas práticos que desencadeia quer pela fragilidade e indefinição do conceito – também é afastada pelo autor, que admite então que esta hipótese não serve como referência interpretativa “quer em atenção aos inúmeros problemas práticos que coloca, quer, sobretudo, porque também consente no controlo administrativo sobre o mérito das decisões empresariais” para além de que “a conveniência é um conceito frágil, com uma significação aberta e indefinida, que propicia a imiscuição da máquina administrativa nas opções económicas dos contribuintes”⁶¹.

Finalmente, a tese adotada por TAVARES defende a equiparação entre custos indispensáveis e gastos contraindidos no interesse da empresa, e na prossecução da sua atividade. Para o autor, geralmente, “a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa”⁶².

Tratando o mesmo conceito, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, apesar do seu trabalho se focar com mais detalhe na análise jurisprudencial, adota, nesta temática, a posição que, segundo este, tem sido a perfilhada pela nossa doutrina: a interpretação de indispensabilidade em função do objeto societário. PORTUGAL chama a atenção para os escritos de VÍTOR FAVEIRO, que, conforme diz, “reconduz a indispensabilidade do gasto à sua apreciação como acto de gestão em função do concreto objecto societário, recusando que esta indispensabilidade possa ser aferida livremente a partir de um qualquer juízo subjectivo do aplicador da lei”⁶³.

Ora, ambas as posições sustentam a ideia de que qualquer decaimento económico (gasto) relacionado com o objeto societário, que seja incorrido no âmbito da atividade⁶⁴, ou que

⁶¹ Cf. TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, 1999, p. 134.

⁶² Idem, ibidem, p. 136

⁶³ Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 112.

⁶⁴ Sobre a noção de atividade empresarial, cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos juros e a noção de «atividade» das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º 4, 2012, p. 100 e ss., onde o autor questiona o que se poderá entender, afinal, por atividade de uma empresa, do ponto de vista económico e onde vinca a sua perspectiva de que a atividade empresarial “não é, como muitas vezes parece emergir de algumas interpretações, o conjunto de operações produtivas [ou] daquelas operações que implicam o uso de ativos físicos (máquinas, equipamento de transporte, etc.)”. Para o autor, “a atividade de uma empresa consiste nas operações resultantes do uso do seu património, em particular dos seus ativos, [...] na forma como a sua gestão utilizará os ativos no âmbito das diversas operações (produtivas, comerciais, de investimento e desinvestimento, de financiamento geral, de aquisição de participações financeiras e outras) que, no seu conjunto, permitem que a entidade em questão cumpra o seu objetivo económico: a busca (imediata ou a prazo) de um excedente económico (lucro).”.

evidencie um propósito negocial (business purpose), cumpre o requisito da indispensabilidade, pelo que deverá ser aceite fiscalmente ao abrigo do artigo 23.º do CIRC. Desta forma, podemos chegar à conclusão de que a doutrina mais frequentemente citada concernente a esta questão, relaciona a indispensabilidade dos gastos com o interesse societário, a atividade empresarial, ou o propósito negocial, afastando a ideia da necessidade ou obrigatoriedade de uma ligação causal entre custos e proveitos, o que sugere, desde logo, a aceção mais ampla adotada pela doutrina portuguesa em relação ao conceito de indispensabilidade. Conforme os autores, concordamos com a linha de interpretação que considera que, ao admitir teses demasiado restritivas em matéria de indispensabilidade corre-se “um sério risco de desconformidade com o princípio da tributação pelo lucro real, sempre que, sem justificação constitucional, [essas conceções] permitam desqualificar um manancial de componentes negativas, fazendo daquele princípio uma autêntica miragem”⁶⁵.

2. Dedutibilidade dos juros

São considerados dedutíveis como gastos, tal como dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, os juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso, assim como os juros resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado. Portanto, quanto aos “juros suportados pelos sujeitos passivos de IRC como remunerações de empréstimos e de mais encargos financeiros associados” não há dúvidas no que diz respeito à sua consideração como gastos dedutíveis, devido à circunstância de estes não suscitarem dúvidas quanto aos benefícios económicos que poderão vir a trazer para a empresa.

O problema, nesta sede, como nos dá conta ANA PAULA DOURADO, prende-se com outro tipo de juros, mais especificamente com os “juros devidos pela obtenção de fundos por uma sociedade para financiar uma entidade com ela relacionada (por exemplo, uma sociedade afiliada) através de suprimentos gratuitos” pois no nosso ordenamento “é discutível se a obtenção onerosa de fundos para financiamento gratuito de uma afiliada deve ser interpretada

⁶⁵ Cf. FERNANDO CASTRO SILVA e MIGUEL CORTEZ PIMENTEL, “A respeito da indispensabilidade dos gastos. O acórdão do STA de 7-2-2007” in Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama [Coord.], *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 736.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

como uma atuação da empresa da qual se esperam benefícios futuros, de uma atuação com finalidade lucrativa (no interesse da empresa) e no exercício da sua atividade.”⁶⁶.

A linha de interpretação que tem vindo a ser seguida em relação a este assunto pela nossa jurisprudência tem sido coincidente. Atentemos, por exemplo, na decisão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de maio de 2012: neste acórdão, declara o tribunal em relação a este assunto que *“custos ali previstos não podem deixar de respeitar, desde logo, à própria sociedade contribuinte [...] ou seja, para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a actividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades”*⁶⁷, servindo-se ainda, de modo a dar mais força à sua perspetiva, das palavras de TOMÁS CASTRO TAVARES e também de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL quando este declara que “[o]s custos indispensáveis equivalem [...] aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas colectivas - as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respectivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indirecta ou mediata.”

Ora, este é apenas um exemplo das muitas decisões que apoiam esta linha de pensamento, das quais é possível retirar que os encargos financeiros que sejam empregados, por exemplo, numa empresa afiliada à empresa que os obteve, não pode ser considerada para efeitos do artigo 23.º n.º 1 c), pois “[a] mera possibilidade de poder vir a ter no futuro ganhos resultantes da aplicação desses capitais na sua associada não determina só por si que tais investimentos possam enquadrar-se no conceito de custos fiscais, porque a relação entre atividade da empresa e os gastos é demasiado longínqua para caber no conceito de «indispensabilidade»”⁶⁸.

Quanto à nova redação do artigo 23.º, no que diz respeito a este assunto da dedutibilidade dos juros, não nos parece ter havido alterações dignas de notar.

⁶⁶Cf. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 210.

⁶⁷ Acórdão STA, processo n.º 0171/11, de 30 de Maio de 2012, disponível para consulta em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbfbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2e9df8d9896a369d80257a17002fbf40?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

⁶⁸Cf. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 212.

3. Tributações autónomas⁶⁹

Importa, agora, para o nosso estudo, abordar o tema das tributações autónomas. Afinal de contas, estas constituem a primeira exceção ao princípio da tributação do rendimento real, na tributação do rendimento das pessoas coletivas.

Quanto ao objetivo perseguido por este tipo de tributação, parece que a maioria das situações às quais se aplica uma tributação autónoma estão relacionadas ou com o intento de combater a evasão fiscal - como no caso das despesas não documentadas e no caso das pessoas singulares e coletivas não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável fora do território português - ou então com a tentativa de garantir que aquilo que foi adquirido como sendo para fins empresariais serve precisamente esse fim e não fins da esfera privada do sujeito passivo, como no caso dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos e motociclos.

Quanto ao conceito, não é um exercício simples explicar e definir uma figura peculiar como é a figura das tributações autónomas. A nossa doutrina e jurisprudência consideram tratar-se de um imposto distinto do IRC (e também do IRS) pelo que não tributa o rendimento, mas sim a despesa. Não é, contudo, uma figura consensual e evidente: tratar-se-á, de facto, de um imposto? Apesar de o legislador falar em “taxas de tributação autónoma”, parece-nos evidente que estamos perante um imposto. E, admitindo que estamos realmente perante um imposto, será este direto ou indireto? São questões como estas que surgem com esta figura das tributações autónomas.

Na nossa doutrina, encontramos algumas definições deste conceito, de diferentes autores, e que apesar de distintas, acabam todas por coincidir no que aos aspetos e características principais diz respeito.

ANA PAULA DOURADO, por exemplo, define a tributação autónoma como “um imposto cedular, de taxas proporcionais ou progressivas, incidindo sobre as despesas do sujeito passivo.”⁷⁰; RUI DUARTE MORAIS⁷¹, por sua vez, assume também a dificuldade em “descortinar

⁶⁹ A referência às tributações autónomas, neste capítulo, será breve. Retomaremos o tema no terceiro capítulo, onde pretendemos analisá-lo com mais profundidade, levantando questões e procurando compreender melhor este tipo de tributação.

⁷⁰ Cf. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 230

⁷¹ Cf. RUI DUARTE MORAIS, *Apostamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 202 e 203.

a natureza desta forma de tributação, e [...] a razão pela qual aparece prevista nos códigos sobre o rendimento” pois considera estar em causa “uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários.”; CLOTILDE CELORICO PALMA entende as tributações autónomas como sendo “impostos indirectos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento, que se distinguem claramente do IRC enquanto imposto directo, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo”⁷². Como se pode ver, é convergente a linha de pensamento sobre este tema na nossa doutrina.

Quanto à aplicação desta figura ao caso concreto, o que trata aqui, basicamente, são despesas que, por algum motivo, não foram tributadas na esfera do contribuinte – ou por desconhecimento da identidade do mesmo (por exemplo, as despesas não documentadas), ou então porque não é fácil a distinção entre as esferas privada e profissional do sujeito passivo (o caso dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos).

Quanto às taxas de tributação autónoma a funcionar antes da reforma de 2014, eram as seguintes:

- 50% no caso das despesas não documentadas, sendo esta taxa elevada para 70% no caso de estas despesas serem efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou ainda sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadrados no artigo 7.º;
- 10% quando estivermos perante encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º1 do artigo 34.º, motos ou motociclos, não entrando aqui em consideração os veículos movidos a energia elétrica, sendo esta taxa elevada para 20%, se estiverem em causa custos de aquisição superiores ao montante fixado na alínea e) do n.º1 do artigo 34.º;
- 10% para as despesas de representação;

⁷² Cf. CLOTILDE CELORICO PALMA, “A austeridade vista pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º310/2012, de 20 de junho, *apud* FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, *in* Cadernos de Justiça Tributária, n.º3, janeiro/março 2014, p. 15.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

- 5% nos casos das ajudas de custo e como compensação das deslocações em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, não faturadas aos clientes;
- 23% no caso de lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;
- 35% para os gastos ou encargos relacionados com indemnizações ou quaisquer compensações devidas quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente;
- 35% para os gastos ou encargos referentes a bónus e outras remunerações pagas a gestores, administradores ou gerentes.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

CAPÍTULO III

O novo regime do artigo 23.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas após a reforma

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

1. A Reforma do IRC

1.1. Os objetivos da Reforma

Antes de entrar na terceira e última parte deste trabalho, e antes de iniciar a análise das alterações ditadas pela Reforma do IRC e as implicações delas resultantes, impõe-se começar, muito brevemente, por contextualizá-la.

A reforma do IRC de 2014, tinha, então, como principais pontos a tratar e objetivos a atingir, “a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, [...] a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas”⁷³. Falamos, então, de uma reforma de elevada importância, e perentória para a progressiva internacionalização e competitividade das empresas nacionais.

É esta intenção simplificadora, uma das principais metas que a reforma pretendia atingir, a responsável, aos olhos da Comissão, pela eliminação, por exemplo, do conceito de indispensabilidade - porque indeterminado e assim mais propício a equívocos e discórdia - da mais recente redação do artigo 23.º do CIRC.

Outras foram, além desta, as concretizações dos objetivos traçados ao longo do anteprojeto da reforma fiscal do IRC, e pretendemos analisá-las daqui em diante.

1.2. O Anteprojeto da Reforma

Os pontos de ordem que se pretendia ver modificados eram essencialmente três: a revisão e simplificação do imposto de forma a promover a competitividade, o investimento e a internacionalização das empresas; a revisão e simplificação das obrigações fiscais das empresas, com o intuito de atrair investimento, reduzindo em simultâneo, os custos de contexto; e, por fim, a reestruturação da política fiscal internacional, de forma a atrair investimento estrangeiro e internacionalizar as empresas nacionais⁷⁴. Comum a todos estes pontos está precisamente a intenção de redução da litigiosidade fiscal – através dos dados disponíveis sobre

⁷³ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, p.12.

⁷⁴ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de Junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, pp.12 e 13.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

a condição da Justiça Fiscal portuguesa, conclui a Comissão “que o grau de conflitualidade registado se mantém desajustado às capacidades de resposta da organização judiciária nacional em matéria tributária”⁷⁵ e que a efetiva redução do grau de litigiosidade é ainda um objetivo por atingir, entendendo, por isso, a necessidade de identificar e tratar matérias onde persistam redações que encorajam à litigiosidade desnecessária, uma vez que, na maioria dos casos, estamos perante assuntos já consolidados na doutrina ou na jurisprudência.

Pois que, como vimos no segundo capítulo desta exposição, o requisito da *indispensabilidade* que encontrávamos no artigo 23.º do anterior CIRC no âmbito dos gastos fiscalmente dedutíveis, era precisamente um dos casos que mais dúvidas levantava e, consequentemente, mais litígios gerava. Propôs-se, assim, uma substituição deste requisito e, seguindo a proposta que consta também no Anteprojeto da Reforma do IRC de 2014 relacionada com a necessidade de criar redações mais claras para as normas tributárias, propôs a Comissão a seguinte redação para o n.º1 do artigo 23.º:

Artigo 23.º

Gastos

- 1. Para determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados.*

Quanto a esta redação proposta pela comissão, e depois a versão que é realmente aprovada e passa a constar do artigo 23.º n.º1 do CIRC, podemos encontrar diferentes opiniões no que às diferenças e semelhanças entre as redações diz respeito.

Para ANDRÉ VENTURA, por exemplo, a norma, enunciada desta forma, parece permitir a aceitação para efeitos fiscais de qualquer gasto efetuado pela empresa, desde que economicamente suportado. Na perspetiva deste autor, esta seria uma solução extremamente perigosa e com “consequências devastadoras no âmbito da arrecadação de receita fiscal, ao mesmo tempo que conduziria a uma crescente imputação, às empresas, de custos

⁷⁵ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de Junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, p. 85.

essencialmente pessoais”⁷⁶, resultando, portanto, numa disposição altamente suscetível de ações fraudulentas. O autor aplaude, então, a mudança de direção que se verificou na redação efetivamente aprovada, com a introdução, nomeadamente, do âmbito da atividade da empresa, contexto automaticamente mais localizado.

ANTÓNIO MARTINS, por sua vez, não vê as coisas da mesma forma. Para este autor, não existe esta discrepância entre as redações. Escreve o autor: “[n]a redação agora vigente, os gastos devem ter um propósito, uma finalidade, serem pois suportados com vista à obtenção de rendimentos sujeitos a IRC. Mas caso se entenda, como julgamos correto, que os gastos inerentes à atividade, ao *businesspurpose*, ao objeto social da empresa são suportados para obter rendimentos ou garantir a atividade da fonte de produção, não vemos diferença digna de nota entre as duas alternativas.”⁷⁷. Apesar de ressaltar que, enquanto que na redação que vingou a aceitação geral dos gastos esteja dependente da sua relação com os rendimentos, e na proposta pela comissão apenas se exigia a (mera) relação dos gastos com a atividade, defende o autor que, tendo em conta que os gastos intrínsecos à atividade da empresa são suportados precisamente para obter ou garantir a obtenção de rendimentos ou a atividade da fonte produtora, então, entre serem “dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados”, como foi proposto pela comissão, ou serem “dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, como sustenta a redação atual, não encontra, na prática, uma diferença assinalável, posição com a qual, desde logo, nos identificamos⁷⁸.

⁷⁶ Cf. ANDRÉ VENTURA, “A reforma do IRC e a eficiência do sistema tributário: subsídios para uma compreensão global” in A. Carlos dos Santos e André Ventura [Coord.], *A reforma do IRC: Do processo de decisão política à revisão do Código*, Vida Económica, 2014, p.107.

⁷⁷ Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, n.º1, 2015, p.112.

⁷⁸ Voltaremos a este assunto mais adiante, quando tratarmos o tema da indispensabilidade, no ponto 2.3. do presente capítulo.

2. O novo artigo 23.º do CIRC

Artigo 23.º

Gastos e perdas

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Como vimos no segundo capítulo desta exposição, o conceito de dedutibilidade fiscal dos gastos vertido no artigo 23.º n.º1 do CIRC, foi alvo de assinaláveis alterações que vieram tentar esclarecer algumas questões problemáticas da redação anterior. Ora, se antes da reforma era comumente aceite o recurso aos critérios da “comprovação” e da “indispensabilidade” dos gastos para que estes pudessem efetivamente ser objeto de dedução em sede de IRC, a verdade é que a interpretação deles era muitas vezes difícil, pelo que a nova redação do artigo vem eliminar ambos os conceitos da letra do princípio geral da dedutibilidade dos gastos. Mas se quanto à comprovação, nos deparamos agora com uma clarificação do conceito, o mesmo não acontece no que diz respeito à indispensabilidade, que desaparece totalmente da letra da norma. O que tentaremos analisar em seguida, está precisamente relacionado com as alterações que se verificaram com a entrada do novo regime de dedutibilidade dos gastos e as consequências daí decorrentes, assim como as novas questões que surgem, naturalmente, com a entrada em vigência de um conjunto de normas renovado.

2.1. O conceito de gasto e os limites à sua dedutibilidade

Continua a ser a letra do artigo 23.º a tratar da questão dos gastos ou custos. No n.º1 do artigo, não nos é dado um conceito de gasto, mas é-nos dito que os gastos (assim como as perdas, acrescentadas agora à epígrafe da norma) incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, são dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

Ora, alguns dos gastos que podemos considerar abrangidos pelo número anterior, são os seguintes (apenas alguns, já que continuamos a falar a título meramente exemplificativo como acontecia na versão anterior):

- Gastos relativos à produção ou aquisição de bens ou serviços (artigo 23.º, n.º 2 a).);
- Gastos relativos à distribuição e venda (artigo 23.º, n.º 2 b).);
- Gastos de natureza financeira (artigo 23.º, n.º 2 c).);
- Gastos de natureza administrativa (artigo 23.º, n.º 2 d).);
- Gastos relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento (artigo 23.º, n.º 2 e).);
- Gastos de natureza fiscal e parafiscal (artigo 23.º, n.º 2 f).);
- Depreciações e amortizações (artigo 23.º, n.º 2 g).);
- Perdas por imparidade (artigo 23.º, n.º 2 h).);
- Provisões (artigo 23.º, n.º 2 i).);
- Perdas por reduções de justo valor, em instrumentos financeiros ou em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais (artigo 23.º, n.º 2 j). e k).);
- Menos-valias realizadas (artigo 23.º, n.º 2 l).);
- Indeminizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável (artigo 23.º, n.º 2 m).).

Como já referimos é mantido o carácter exemplificativo e não exaustivo do elenco dos gastos dedutíveis para efeitos de IRC, sendo que se verificam algumas mudanças de terminologia e também alguns acréscimos ao longo do catálogo de gastos apresentado.

Porém, além dos gastos elencados no artigo 23.º, a lei considerava outros como possíveis de dedução, de acordo com condições específicas previstas na lei. Com a reforma, foram introduzidas algumas mudanças⁷⁹. São eles, então:

- Créditos incobráveis (artigo 41.º)

A novidade introduzida pela reforma, aqui, prende-se com o estabelecimento dos momentos relevantes no âmbito do reconhecimento da incobrabilidade dos créditos, de maneira

⁷⁹ Sobre as mudanças introduzidas pela Reforma do IRC de 2014 nos artigos em seguida mencionados, cf. CELINA MOREIRA, *Revisão do CIRC 2014 – Análise das alterações ao IRC*, infoDigest, 2014, pp. 29 a 32; cf. também JOSÉ ALBERTO PINHEIRO PINTO e CRISTINA PINTO, "Reforma do IRC", Formação Eventual – EVE0114, Lisboa, Ordem dos Técnicos e Oficiais de Contas, 2014, pp. 56 a 63.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

a que se consiga perceber, temporalmente, em que exato momento os créditos incobráveis podem ser reconhecidos como gastos ou perdas do período de tributação.

De resto, e ainda que tenha sido alvo de uma alteração estrutural, já que viu aumentado o seu número de alíneas, o n.º1 do artigo 41.º não sofreu propriamente uma alteração significativa, uma vez que a ideia que estava presente na letra do artigo antes das alterações é a mesma, sendo agora apenas apresentada de uma forma mais clara e minuciosa.

O n.º2, porém, é revogado, o que significa que a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis de acordo com o n.º1, deixa de estar dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais.

- Reconstituição de jazidas (artigo 42.º)

Não foi introduzida qualquer alteração a este artigo, pela Reforma do IRC de 2014.

- Realizações de utilidade social (artigo 43.º)

A primeira mudança a assinalar neste artigo encontra-se no n.º2 do mesmo, que, agora, se desdobra em duas alíneas. Na alínea a)., quando no passado apenas se falava de seguros de doença, acrescenta-se que os “seguros de saúde” em benefício do trabalhador são dedutíveis, o que confere um âmbito mais alargado na dedutibilidade das realizações de utilidade social; na alínea b)., por sua vez, esclarece-se que são também dedutíveis os gastos com contratos de seguros de doença ou saúde em benefício, para além dos trabalhadores, dos reformados e dos seus familiares, possibilidades que não eram contempladas anteriormente.

As restantes mudanças estão relacionadas, essencialmente, com o papel desempenhado pela Administração Tributária, que neste caso, é minimizado, já que deixa de ser exigida a sua prévia aceitação no caso do n.º12 do artigo 43.º, situação similar à do n.º14 em que deixa de ser necessária a autorização da AT, passando a ser requerida, apenas, a simples comunicação a esta entidade.

- Quotizações a favor de associações empresariais (artigo 44.º)

Não foi introduzida qualquer alteração a este artigo, pela Reforma do IRC de 2014.

- Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (artigo 45.º-A)

Conforme é proposto no Anteprojeto da Reforma do IRC, foi divulgada pela Comissão a “introdução de um regime inovador ao abrigo do qual é atribuída relevância fiscal, durante vinte períodos de tributação, aos elementos do ativo intangível adquiridos autonomamente pelo sujeito passivo, com vista a adequar o seu tratamento tributário à importância que os referidos elementos têm vindo a assumir enquanto potenciadores de crescimento económico.”⁸⁰

Ora, assim sendo, e de acordo com o disposto no artigo 45.º-A do renovado CIRC, o custo de aquisição dos elementos da propriedade industrial adquiridos a título oneroso e o *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais passam agora a ser dedutíveis, de maneira uniforme, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial.

Atribui-se as mesmas consequências, ou, por outra, são também considerados dedutíveis para efeitos de IRC, aos gastos descritos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 45.º-A do CIRC. Falamos, aqui, do investimento em ativos biológicos não consumíveis e em propriedades de investimento.

De fora ficam os ativos elencados no n.º4 do artigo 45.º-A, que são os ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando aplicado o regime especial do artigo 74.º; o *goodwill* referente a participações sociais e os ativos intangíveis que sejam adquiridos a entidades residentes em país, território ou região em que o regime fiscal seja claramente mais favorável.

Importa referir, por fim, que o descrito só é aplicável aos factos tributários que ocorram a 1 de Janeiro de 2014 ou após essa data.

Outra das alterações introduzida pela Reforma de 2014 está relacionada com os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Se na versão anterior encontrávamos estes encargos no artigo 45.⁸¹, agora encontramos-os num novo artigo, o artigo 23.º-A. A mudança,

⁸⁰ Cf. Anteprojeto de Reforma do CIRC, apresentado em 30 de Junho de 2013 e elaborado pela Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, texto disponível em www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/anteprojeto_de_reforma_do_irc_30_de_junho_2013.pdf, 2013, p.114.

⁸¹ O artigo 45.º do CIRC foi revogado pelo artigo 13.º da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro.

aparentemente, está relacionada com questões de sistemática do Código. No entanto, na letra do artigo, são de notar algumas alterações. Considera o n.º1 do artigo 23.º-A⁸² não serem dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os seguintes encargos: *a) o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros; b) as despesas não documentadas; c) os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º; d) as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação; e) as multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade; f) os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar; g) as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável; h) as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário; i) os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos; j) os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os*

⁸²Artigo 23.º-A do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

consumos normais; k) os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; l) as menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto; m) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º; n) os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte; o) sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam; p) a contribuição sobre o setor bancário; q) a contribuição extraordinária sobre o setor energético; r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos corresponde a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

A primeira alteração está presente logo na alínea a)., e diz respeito à figura das tributações autónomas. Por considerarmos ser uma temática importante para o nosso estudo, retomaremos o assunto no ponto seguinte, de modo a dedicar-lhe mais atenção.

Na alínea b). prevê-se agora, expressamente, a não dedução das despesas não documentadas, alteração esta que podemos facilmente relacionar com a introdução, no nº3 do

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

artigo 23.º, da exigência de comprovação documental dos gastos para efeitos de aceitação dos mesmos em sede de IRC;

A alínea c). contempla a não contabilização como gasto dedutível, àqueles cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, assim que funciona, de alguma forma, como substituto da alínea g). do n.º1 do artigo 45.º, que nos falava em encargos não devidamente documentados;

Na alínea d). encontramos as despesas ilícitas;

A alínea e). prevê a não dedução das multas, coimas e demais encargos, sendo que o ponto em que difere da alínea d). do artigo 45.º está relacionado com o facto de agora se falar de juros de mora, quando na versão anterior apenas se referiam os juros compensatórios. Acrescenta-se ainda nesta alínea do artigo 23.º-A a não dedutibilidade dos gastos que decorram de comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;

A alínea f). do n.º1 do artigo 23.º-A acrescenta a expressão “taxas e outros tributos”, o que corresponde a uma especificação da regra, em relação à sua correspondente na versão anterior (artigo 45.º n.º1 c).) que falava apenas em “quaisquer outros encargos”;

A alínea k). introduz os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros, e não tem correspondência com nenhuma das alíneas do extinto artigo 45.º, já que estava previsto em Decreto Regulamentar.

No que concerne à alínea m). do artigo 23.º-A, correspondente na redação anterior à reforma à alínea c). do n.º1 do artigo 45.º, a questão tratada tem a ver com os juros de suprimimento. Acontece que é agora feita referência, no final da alínea, à Portaria n.º 279/2014, o que permitiu a eliminação da parte em que se fala da taxa de referência Euribor.

A alínea q). esclarece a não dedutibilidade fiscal da contribuição extraordinária sobre o setor energético.

Por fim, a alínea r). do n.º1 do artigo 23.º-A recebe a redação que constava do n.º1 do artigo 65.º da versão anterior do CIRC, agora revogado. Também os n.ºs 4 e 5 do extinto artigo foram transpostos para o novo. No caso desta alínea r)., estamos, sem dúvida, perante uma cláusula antiabuso⁸³ introduzida pelo legislador para tentar contornar ou diminuir os comportamentos fraudulentos e lesivos para o Estado, por parte dos contribuintes. Como

⁸³ Neste sentido, cf. ANDRÉ VENTURA “A reforma do IRC e a eficiência do sistema tributário: subsídios para uma compreensão global” in A. Carlos dos Santos e André Ventura [Coord.], *A reforma do IRC: Do processo de decisão política à revisão do Código*, Vida Económica, 2014, p.120.

sabemos, podemos encontrar no ordenamento jurídico português, mais precisamente no artigo 38.º n.º2 da Lei Geral Tributária, uma cláusula geral antiabuso, que fixa a ineficácia no contexto tributário, dos “atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das normas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultados de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”. Este artigo estabelece, de um modo geral, as consequências da utilização fraudulenta de mecanismos para contrariar as normas tributárias estabelecidas de modo a evitar impostos ou obter vantagens que não seriam obtidas de outra forma que, no caso, será a ineficácia. Mas, além da cláusula geral antiabuso, encontramos ainda, ao longo dos diferentes diplomas legais, cláusulas antiabuso específicas, que são, de resto, e como se compreenderá, anteriores à primeira. SALDANHA SANCHES faz precisamente esta referência aquando da introdução das cláusulas antiabuso específicas ao salvaguardar precisamente que “[a] ausência, até há pouco tempo, de uma cláusula geral anti-abuso não impediu que cláusulas anti-abuso de aplicação localizada tivessem surgido no Direito Fiscal português”⁸⁴.

Não nos alongaremos em demasia sobre este assunto das cláusulas antiabuso, sobre o qual haveria muito para dizer, sob pretexto de não querermos desviar-nos do tema que realmente estamos a tratar. Ficamo-nos por dizer que, nesta matéria em concreto, o artigo 23.º-A n.º1 alínea r)., do CIRC parece-nos enquadrar-se perfeitamente no âmbito das cláusulas específicas antiabuso, por estabelecer a não dedução de gastos que seriam, à partida, dedutíveis pela regra geral do artigo 23.º n.º1, pelo facto de se tratar de gastos com pessoas (singulares ou coletivas) que residem em território cujo regime fiscal é claramente mais favorável. Esta norma serve evidentemente para controlar os comportamentos fraudulentos em que se tenta usufruir de uma tributação menor ou mesmo nula. Assim, exige o legislador, para que os gastos sejam aceites, que o sujeito passivo faça prova de que os encargos em causa correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

⁸⁴ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 165 e 166.

As alíneas g)., h)., i)., j)., l)., n)., o). e p). do n.º1 do artigo 23.º-A não sofreram alterações em relação à versão anterior do CIRC e correspondem, respetivamente, às alíneas e)., f)., h)., i)., l)., m)., n). e o). do n.º1 do agora revogado artigo 45.º.

2.1.1. O caso das Tributações Autónomas

Uma das alterações operadas pela reforma do IRC de 2014 está na alínea a). do n.º1 do artigo 23.º-A e resolve finalmente a dúvida que há muito persistia na doutrina e jurisprudência portuguesas, quanto à sua dedutibilidade ou não para efeitos fiscais. Esclarece esta alínea, ainda que continue a fixar que o IRC não é dedutível, que as tributações autónomas também não o são, de forma a dissipar as possíveis dúvidas sobre o assunto. Aqui chegados, e apesar de termos já referido o caso das tributações autónomas no segundo capítulo, importa, nesta fase, voltar a fazer uma breve referência ao mesmo. Como escreve JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “as tributações autónomas, como o próprio nome indica, são formas de tributação que, apesar de se encontrarem previstas nos códigos dos impostos sobre o rendimento, divergem do regime daqueles. Desde logo, porque têm um facto tributário distinto – uma vez que não se referem à percepção de rendimento, mas a certas despesas”⁸⁵. Esta ideia é, de resto, do assentimento geral da doutrina, que considera que as tributações autónomas não se confundem com o IRC, não tributando, aliás, o rendimento, mas sim a despesa. CASALTA NABAIS, por exemplo, afirma tratar-se “de uma tributação sobre a despesa ou consumo e não sobre o rendimento”⁸⁶. Em suma, “todas, [as tributações autónomas] à excepção de uma, incidem sobre despesas, incorridas por pessoas singulares (no âmbito da sua actividade empresarial) e colectivas, [...]. A excepção é a [...] tributação autónoma sobre certos dividendos recebidos, que não incidindo sobre o lucro (quem recebe esses dividendos pode até ter apurado um prejuízo) mas antes sobre uma receita isolada de tudo o resto, é certo que também não incide sobre uma despesa”⁸⁷. Também a jurisprudência parece ir no mesmo sentido da doutrina⁸⁸. Contudo, nem sempre foi

⁸⁵ Cf. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 427 e 428.

⁸⁶ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 543.

⁸⁷ Cf. FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º3, janeiro/março 2014, p. 13.

⁸⁸ Ver, por exemplo, a decisão arbitral articulada no processo n.º7/2011-T, de 20 de setembro de 2012, onde se considera “pacífico que a tributação [atinja] a despesa do sujeito passivo (contribuinte) e não o seu rendimento” (ponto 37 das conclusões), disponível para consulta em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irc=1&s_processo=7%2F2011-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=46.

assim. RUI DUARTE MORAIS⁸⁹, numa das suas obras, faz uma incursão pelas posições defendidas na jurisprudência ao longo do tempo, no sentido de saber se uma tributação autónoma é um imposto periódico, incidindo, assim, sobre o rendimento, ou se, por outra, estamos aqui perante um imposto de obrigação única ou que recai sobre a despesa. Numa primeira fase, o Tribunal Constitucional adotou o primeiro entendimento, situando as tributações autónomas na esfera dos impostos sobre o rendimento. Acontece que o Supremo Tribunal Administrativo, numa pronúncia posterior, considera tratar-se de um imposto sobre a despesa. O que é certo é que o Tribunal Constitucional acaba por voltar a examinar o assunto, corrigindo o seu entendimento, que acabou por ficar em conformidade com o do Supremo Tribunal Administrativo, e agora, parece ser unânime que as tributações autónomas incidam sobre a despesa.

Ora, apesar de tudo isto, o legislador insere as tributações autónomas na mesma alínea do IRC. Como nos explica HELENA PEGADO MARTINS, “trata-se de tributar indiretamente o rendimento, havendo que considerar que as mesmas se inserem no âmbito do IRC, e daí a sua não dedutibilidade fiscal.⁹⁰”. A propósito deste tema, e visto que no segundo capítulo elencámos as taxas de tributação autónoma aplicáveis nos diferentes casos, importa ainda fazer referência às mudanças operadas pela reforma de 2014 neste ponto concreto. Ora, com a reforma, é revogado o n.º4 do artigo 88.º, pelo que deixa de existir a taxa de tributação autónoma de 20% normalmente aplicada aos encargos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos referidos no n.º3 do mesmo artigo, ou seja, os sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas; no n.º3 do artigo 88.º, passam a ser previstas novas taxas de 15%, 27,5% e 35% para viaturas com custo de aquisição inferior a €20 000, viaturas com custo de aquisição igual ou superior a €20 000 e inferior a €35 000, e viaturas com custo de aquisição igual ou superior a €35 000, respetivamente; finalmente, no n.º11 do artigo 88.º vemos que ocorreu uma alteração da taxa de tributação autónoma de 25% para 23%.

Em termos históricos, tudo começou com a necessidade de tributar as despesas não documentadas, chamadas, inicialmente, de despesas confidenciais. Neste tipo de despesas,

⁸⁹ Cf. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2014, p. 170 e ss.

⁹⁰ HELENA PEGADO MARTINS, “Capítulo 8: O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade, Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 300.

ainda que haja registo delas na contabilidade da empresa, não há documentos que sustentem a sua fundamentação e que identifiquem os seus destinatários. Acontece então, que não existindo prova documental que sustente o gasto realizado, ou caso esta não se apresente suficiente, para além da sua indedutibilidade fiscal, implica também a sua tributação autónoma. A razão que leva o legislador a criar uma taxa de tributação autónoma para incidir sobre este tipo de despesas é de fácil compreensão: pretende-se evitar a evasão e fraude fiscais, já que as despesas não documentadas configuram situações propícias a este tipo de fenómeno. Por outro lado, estas despesas não seriam tributadas se não lhes fosse aplicada uma tributação autónoma. Assim, as despesas não documentadas estão sujeitas a uma tributação autónoma à taxa de 50%, que não invalida, mesmo assim, a sua sujeição a IRC⁹¹. Esta taxa é automaticamente elevada em vinte pontos percentuais adicionais, no caso de serem efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou ainda sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º.

Acontece que, o que começou por ser uma tentativa de controlo e combate da evasão e fraude fiscais, parece ter-se tornado, gradualmente, em algo diferente. Como chama a atenção CASALTA NABAIS, “ com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais”⁹². A verdade é que, neste momento, não são só as despesas não documentadas que estão sujeitas a tributação autónoma – a elas foram-se juntando outras, como as despesas com viaturas ligeiras de passageiros, as despesas de representação, despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável, encargos com ajudas de custo, entre muitas outras elencadas ao longo do extenso artigo 88.º do CIRC.

Desviemo-nos, apenas por um momento, das tributações autónomas sobre as despesas não documentadas para dar a conhecer o caso dos gastos ou encargos relacionados com indemnizações ou quaisquer compensações devidas quando se verifique a cessação de funções

⁹¹ Ou a IRS, no caso das empresas singulares. Fazemos, muitas vezes, apenas referência ao IRC simplesmente por razões que dizem respeito ao tema do nosso trabalho, já que estamos a tratar, nesta sede, apenas o caso das pessoas coletivas, o que não significa que o IRS esteja excluído dos assuntos falados.

⁹² Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2013, p. 761.

de gestor, administrador ou gerente - aqui, o legislador decidiu criar uma tributação autónoma que taxa a 35% o valor das despesas relacionadas com indemnizações ou compensações devidas quando aconteça um caso de cessação de funções de um gestor, administrador ou gerente. Então, partindo do exemplo que nos é dado por FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA “se [...] a pessoa A contratar com a sociedade B como condição do exercício do cargo, ser-lhe-á devida uma indemnização de X caso o exercício das suas funções seja interrompido antes do fim do prazo previsto, tal indemnização originará, para além do que houver a pagar em sede de IRS nos termos gerais, um imposto equivalente a 35% do seu montante, da responsabilidade de quem suporta esse encargo (a empresa).”⁹³. É da mais elevada importância referir que estão aqui incluídas, não só as empresas em que o Estado exerce algum tipo de influência, mas sim todas as empresas, incluindo as empresas privadas. Mas afinal de contas, por que motivo é que o legislador fiscal interferiria numa negociação que apenas devia dizer respeito às partes envolvidas? Independentemente da razão que esteja por detrás desta decisão⁹⁴ parece-nos estar em causa uma intromissão inadmissível e indesculpável à liberdade de gestão das empresas.

Pegando noutro caso, como, por exemplo, o caso das despesas de representação, considera HELENA PEGADO MARTINS que a justificação para fazer incidir sobre elas uma tributação autónoma se prende com a dificuldade de “aferir, com segurança, da dedutibilidade do gasto à luz do artigo 23.º.”⁹⁵. Ora, aqui, somos obrigados a concordar com a tese defendida por FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA quando afirmam que esta razão não pode ser suficiente para justificar uma tributação autónoma, e a explicação afigura-se simples: ora, afinal de contas, “as despesas de representação legítimas, não são rendimento em espécie”, e no caso das ilegítimas, não se conseguindo aferir da dedutibilidade de certa despesa de representação, e acabando-se efetivamente por chegar à conclusão que se está na presença de um gasto que não cumpre os requisitos do artigo 23.º, estas despesas não

⁹³Cf. FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO, e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 3, janeiro/março 2014, p. 9 e ss.

⁹⁴ Idem, ibidem, p. 9. Estão aqui em causa todos os comportamentos fraudulentos que deram origem à crise do setor bancário. É importante, no entanto, ter em conta, como aliás também defendem os autores, que há empresas às quais está a ser aplicada a tributação autónoma em causa sem que estas tivessem tido algum tipo de responsabilidade na referida crise.

⁹⁵Cf. HELENA PEGADO MARTINS, “Capítulo 8: O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade, Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 340.

vão ser consideradas gasto, pelo que não há necessidade de fazer incidir sobre elas, cumulativamente, uma tributação autónoma⁹⁶.

Enfim, voltando à realidade da generalização crescente das tributações autónomas, o que se pretende aqui deixar aqui claro é a ideia de que não é apenas o combate à fraude e evasão fiscal que sustenta a existência deste tipo de tributação, tendo-se vindo a tornar cada vez mais evidente que a elevada receita por ela arrecadada é uma das razões de ordem para a propagação das tributações autónomas. É, pois, por razões como esta, que CASALTA NABAIS partilha da justificável opinião de estarmos a lidar com um novo e anormal imposto sobre as empresas que duplica a tributação das mesmas - nas palavras do autor, razões essas que levam a concluir que “ao lado do IRC (e do IRS empresarial) se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento funcional que a sustente, a tributação das empresas. O que se nos afigura de todo inadmissível.”⁹⁷.

A tudo isto acresce o facto, agora confirmado, de as tributações autónomas estarem definitivamente excluídas da dedutibilidade fiscal em IRC. Imaginemos agora, a situação hipotética de uma loja de produtos de alimentação biológicos, que recorre às quintas de agricultores para comprar os seus produtos, ou de uma empresa de produtos lácteos que, da mesma forma, é nas quintas de agricultores que se dedicam à produção pecuária, que adquire o leite. Há uma forte possibilidade de estarmos a lidar com despesas não documentadas. No entanto, parece-nos evidente tratar-se de despesas relevantes para a atividade da empresa e que vão ao encontro do seu objeto. Justificar-se-á a aplicação de uma taxa de 50% sobre estas despesas? Poderá a possibilidade de evasão justificar a aplicação deste tipo de tributação, em casos como os descritos? A resposta afigura-se-nos negativa para ambas as questões. Constituirão as tributações autónomas um sério desincentivo à efetuação de certos gastos essenciais à atividade de determinada empresa, por receio desses gastos caírem na esfera das tributações autónomas e a empresa ter assim de suportar uma das elevadas taxas elencadas no artigo 88.º do CIRC? Parece-nos evidente que sim. É necessário encontrar outras alternativas, aprimorar conceitos, pois a generalização da aplicação das tributações autónomas, a nosso ver,

⁹⁶Cf. FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO, e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, *in* Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3, janeiro/março 2014, p. 7.

⁹⁷Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2013, p. 762.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

parece demasiado investida no objetivo de aumentar a receita do Estado, abusiva, e contrária aos principais princípios do direito fiscal.

2.2. Comprovação

Consagra o n.º3 do artigo 23.º do CIRC, que os gastos que sejam dedutíveis de acordo com os números 1 e 2 do mesmo artigo “devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para o efeito”. Ora, é-nos apresentada neste n.º3 a regra geral da comprovação dos gastos, e, se dúvidas houvesse, fica agora clara a primazia dada à prova documental para a comprovação da efetividade dos custos, qualquer que seja a natureza ou suporte do documento empregado para o efeito. Se no n.º3 encontramos a regra geral, os números 4 e 6 esclarecem e particularizam determinadas situações, tratando-se por isso, de alguma forma, de parâmetros limitativos à regra geral perpetuada no n.º3. Então, de forma sintética, tratando-se de gastos que digam respeito à aquisição de bens e serviços, devem constar no documento comprovativo, no mínimo, os elementos elencados nas diferentes alíneas do n.º4; se estivermos a tratar de casos de aquisição de bens e serviços, mas em que o fornecedor se encontra obrigado a emitir fatura ou documento equiparado nos termos do CIVA, então o documento comprovativo daí resultante, tem também de assumir a forma de fatura⁹⁸.

Ora, até aqui, não havia grande dúvida da necessidade de prova documental para a comprovação de custos em sede de IRC, mas a reforma vem esclarecer definitivamente o assunto, indo mais longe ao estabelecer “os requisitos mínimos desta prova documental, clarificando-se outra questão onde reinava muita incerteza”⁹⁹. De facto, se pensarmos no caso, por exemplo, da prova testemunhal, chegamos facilmente à conclusão que se trata de uma prova extremamente frágil e subjetiva para esta matéria.

Além disto, a considerável importância dada a este conceito no novo regime de dedutibilidade dos gastos, resulta numa maior burocratização e numa intensificação das obrigações formais dos contribuintes: exige-se a comprovação documental dos gastos, independentemente da natureza do documento utilizado para o efeito, de modo a garantir a

⁹⁸ Sobre este assunto, cf. ROSA BRANCA AREIAS E JAIME CARVALHO ESTEVES, *IRC: notas práticas*, Porto, Porto Editora, 2014, p. 54.

⁹⁹ Cf. CELINA MOREIRA, *Revisão do CIRC 2014 – Análise das alterações ao IRC*, infoDigest, 2014, p. 21.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

efetividade dos mesmos, ou seja, garantir que eles de facto aconteceram e são reais e não criados apenas para obter a dedução em IRC.

2.3. Indispensabilidade no contexto pós reforma

Tal como relatámos anteriormente ao longo desta exposição, o critério da indispensabilidade para aferir da dedutibilidade ou não dedutibilidade dos gastos em matéria de IRC, causou, desde a sua introdução, numerosas dúvidas e, por consequência, numerosas situações de disputa nos tribunais. Estaríamos a falar de indispensabilidade em que sentido? Para que efeito? Talvez como consequência disto, e para evitar a litigiosidade e simplificar as regras tributárias, a menção à indispensabilidade dos gastos seja completamente suprimida da atual redação do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC. Ora, com a eliminação do termo “indispensáveis” da letra da norma, impõe-se saber em que medida isto vai alterar a interpretação normalmente feita do artigo 23.º. Será que a indispensabilidade, ao desaparecer da letra, é desconsiderada totalmente? Ou será que apesar do termo ter sido afastado se deve continuar a fazer o juízo de indispensabilidade para se aferir da dedutibilidade ou não dos gastos? A verdade é que já era pacificamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência que a indispensabilidade se deve aferir em função da atividade¹⁰⁰ da pessoa coletiva em questão. No caso da doutrina, já mencionámos este facto no capítulo anterior, quando dissemos que a doutrina mais frequentemente citada no que diz respeito à questão, relaciona a indispensabilidade dos gastos com o interesse societário, afastando a ideia da necessidade de uma ligação causal entre custos e proveitos, o que sugere, desde logo, a aceção mais ampla que é atribuída pela doutrina portuguesa ao conceito de indispensabilidade. Na jurisprudência, por seu turno, a questão não será tão linear - algumas decisões superiores promovem interpretações mais restritas do conceito de indispensabilidade¹⁰¹: temos a linha jurisprudencial que se baseia na relação finalística entre ganhos e gastos (a chamada indispensabilidade eficiente); há também decisões superiores em

¹⁰⁰ Sobre o que se poderá entender por “atividade” empresarial, cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos juros e a noção de “atividade” das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º 4, Inverno, 2012. Considera o autor que não é o “conjunto de operações produtivas” que constitui a atividade de uma empresa, mas sim as operações que resultam do uso do seu património. A “forma como a sua gestão utilizará os seus ativos no âmbito das diversas operações” é que permite cumprir o objetivo económico – a busca do lucro - da entidade em questão.

¹⁰¹ Cf. FERNANDO CASTRO SILVA e MIGUEL CORTEZ PIMENTEL, “A respeito da indispensabilidade dos gastos. O acórdão do STA de 7-2-2007” in Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama [Coord.], *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 733 e ss.

que a indispensabilidade é relacionada com a obrigatoriedade do gasto; e, por fim, no âmbito das conceções restritas, encontramos a corrente jurisprudencial que coloca o critério da indispensabilidade na dependência de um juízo de normalidade do gasto. Há, porém, outras decisões jurisprudenciais, mais recentes, em que podemos verificar a adoção de uma interpretação mais ampla. Trata-se de decisões cuja orientação tem caminhado na mesma direção da doutrina, como podemos aliás comprovar: diz-nos, por exemplo, o acórdão do STA de 30 de novembro de 2011, Processo n.º 0107/11, precisamente que *“a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade da empresa. E fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os actos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade,...”*¹⁰², também no acórdão do TCA-Norte, Processo n.º 01747/06.3BEVIS, de 20 de dezembro de 2011, podemos ler que *“[a] indispensabilidade do custo há-de resultar simplesmente da sua ligação à actividade empresarial. Se o custo não é estranho à actividade da empresa, isto é, se se relaciona com a actividade normal da empresa (independentemente de ser maior ou menor o grau de intensidade ou proximidade), e se se aceita a sua existência (não se está perante um custo aparente ou simulado), o custo é indispensável”*¹⁰³. Esta tem sido, portanto, a linha de pensamento comum à doutrina e à jurisprudência, no que concerne a este assunto, e o que nos parece é que o facto do conceito “indispensáveis” ter sido apagado da letra do artigo 23.º pós 2014, não faz com que o mesmo seja apagado do espírito da norma, pelo que parece que continuará a ser feita a análise à indispensabilidade do custo para determinação da dedutibilidade fiscal nesta matéria. Precisamente neste sentido, afirma ANTÓNIO MARTINS, que a nova redação do artigo 23.º do CIRC “em pouco ou nada deverá alterar a interpretação que vinha sendo feita do [...] preceito geral” e continua, entendendo “que a aplicação concreta do preceito continuará a assentar na relação dos gastos com a actividade empresarial como condição geral para a respectiva dedutibilidade”¹⁰⁴.

¹⁰² Acórdão STA, Processo n.º 0107/11, de 30 de novembro de 2011, disponível para consulta em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0debd9869a94ea78025795f003be743?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹⁰³ Acórdão TCA-Norte, Processo n.º 01747/06.BEVIS, de 20 de dezembro de 2011, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d6b5ec3de24339f380257981005944c7?OpenDocument>.

¹⁰⁴ Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VIII, n.º1, 2015, p. 111.

A verdade é que na atual redação do artigo 23.º, os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo devem ter em vista um fim, um objetivo, tal como obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. De facto, podemos aqui vislumbrar duas opções de interpretação desta nova redação. Por um lado, podemos efetivamente concordar, como defende ANTÓNIO MARTINS, que os gastos relacionados com o objeto societário, que sejam incorridos no âmbito da atividade, e que evidenciem um propósito negocial (características de um gasto considerado indispensável), são, afinal, suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Neste caso, no final das contas, o significado da nova redação do artigo 23.º não mudaria nada em relação à anterior. Por outro lado, é também legítimo tirar outro tipo de ilações no que respeita a esta nova redação, nomeadamente, que esta nova redação apresenta uma condição de dedutibilidade mais retritiva, que permite à Administração Tributária desconsiderar mais facilmente, custos perfeitamente legítimos das empresas, por não considerar haver uma ligação suficientemente clara e que não suscite dúvidas, entre gastos e rendimentos. Apesar de acreditarmos que a primeira hipótese faz mais sentido, acreditamos também na possibilidade da segunda vir a acontecer.

Ora, ainda assim, seguindo agora a primeira linha interpretativa, e considerando que a nova redação vem alterar pouco ou mesmo nada em relação ao preceito, impõe-se a pergunta: conseguir-se-á, assim, que um dos objetivos principais da reforma – a diminuição da litigância – seja atingido? ANTÓNIO MARTINS considera que não. Considera o autor que, “[r]ealisticamente não [...] parece que a redação vigente termine com a litigância associada ao preceito”¹⁰⁵, e vai mais longe, ao sugerir precisamente a utilização da nova letra do artigo pela Administração Tributária, como suporte para a desconsideração de gastos que não tenham uma relação clara e inequívoca com os rendimentos, na visão da mesma.

Em suma, e como já foi aqui referido em variadas ocasiões, o conceito de indispensabilidade, porque indeterminado e volátil, sempre deu azo a muitas dúvidas, que por sua vez originavam conflitos que tinham de ser resolvidos em sede judicial. Ora, o que em princípio parece estar por detrás da decisão de eliminar o critério de indispensabilidade da letra do artigo 23.º é precisamente a tentativa de apaziguar a litigância a ele associada. Então, o legislador opta por fixar que são dedutíveis os gastos incorridos ou suportados pelo sujeito

¹⁰⁵ Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VIII, n.º1, 2015, p. 113.

passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, o que parece então significar que os gastos que podem ser aceites fiscalmente são aqueles que foram realizados em função do objeto societário ou da atividade empresarial, linha interpretativa que já reunia consenso na doutrina quando se falava do alcance do significado do conceito de indispensabilidade e que também já era frequentemente seguida, nos mesmos termos, pela jurisprudência.

É justamente por esta razão que defendemos que, apesar da supressão do conceito da letra da norma, não nos parece que, em termos práticos, a regra tenha realmente tomado uma nova direção significativa, uma vez que apesar da manifesta alteração do artigo, a *ratio* da norma, tal como tem vindo a ser entendida pela doutrina e pela jurisprudência ao longo dos anos, essa parece manter-se intacta. Admitimos, no entanto, como já mencionámos, que a redação dá alguma margem para ser interpretada de maneira diferente, nomeadamente pela Administração Tributária, que pode, agora, tentar a desconsideração de custos com os quais não considere haver uma relação clara com os rendimentos.

3. Gastos de financiamento

Outra das alterações levada a cabo pela mais recente reforma do IRC está relacionada com o artigo 67.º do CIRC, os gastos de financiamento. Antes de mais nada, importa aqui esclarecer que se entende por gastos de financiamento líquido aquelas “importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios”¹⁰⁶ como são, por exemplo, os juros de descobertos bancários, juros de obrigações, encargos financeiros relativos a locações financeiras ou amortizações relacionadas com empréstimos obtidos.

O tratamento da dedutibilidade dos gastos de financiamento foi uma das questões modificadas ao nível da Reforma do IRC. Com esta mudança, pretende-se controlar e corrigir o endividamento excessivo das empresas, ao demarcar-se a possibilidade de dedução dos gastos de financiamento. É, então, convencionado que os gastos de financiamento líquidos concorrem para a determinação do lucro tributável, não até €3 000 000 como anteriormente, mas sim até um limite de €1 000 000 ou de 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos ou impostos, dependendo de qual dos limites for o maior.

¹⁰⁶ Cf. AMÉRICO BRÁS CARLOS, *Et al*, *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Iuris Sociedade Editora, 2017, p. 282.

Trata-se, aqui, precisamente, de uma tentativa de controlo do desmesurado endividamento das empresas, ao inserir medidas com vista a desencorajar o financiamento das empresas através de capitais alheios. Daí a redução do limite à dedutibilidade de gastos de financiamento de €3 000 000 para €1 000 000.

Outra das alterações nesta sede está agora presente no n.º5 do artigo 67.º do CIRC, e determina que, nos casos em que exista um grupo de sociedades sujeito ao regime especial previsto no artigo 69.º, a sociedade dominante tem a possibilidade de optar, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, pela aplicação do disposto no presente artigo aos gastos de financiamento líquidos do grupo nos seguintes termos: a). o limite para a dedutibilidade ao lucro tributável do grupo corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1, independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, ao previsto na alínea b) do mesmo número, calculado com base na soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem; b). os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo relativos aos períodos de tributação anteriores à aplicação do regime e ainda não deduzidos apenas podem ser considerados, nos termos do n.º 2, até ao limite previsto no n.º 1 correspondente à sociedade a que respeitem, calculado individualmente; c). a parte do limite não utilizado, a que se refere o n.º 3, por sociedades do grupo em períodos de tributação anteriores à aplicação do regime apenas pode ser acrescido nos termos daquele número ao montante máximo dedutível dos gastos de financiamento líquidos da sociedade a que respeitem, calculado individualmente; d). os gastos de financiamento líquidos de sociedades do grupo, bem como a parte do limite não utilizado a que se refere o n.º 3, relativos aos períodos de tributação em que seja aplicável o regime, só podem ser utilizados pelo grupo, independentemente da saída de uma ou mais sociedades do grupo.

Esta alteração está relacionada com a opção de a dedução dos gastos de financiamento poder ser efetuada relativamente a um indicador financeiro, o chamado EBITDA¹⁰⁷ do grupo. Esta medida tem como objetivo evitar que “a dedução de encargos financeiros ao nível das

¹⁰⁷Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (resultado antes de juros, depreciações, amortizações e imposto).

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

sociedades individualmente consideradas [...] penalizasse grupos nos quais existisse divergência assinalável entre EBITDAs e encargos financeiros.”¹⁰⁸.

Em suma, as razões para justificar as alterações a este artigo, parecem prender-se com intenções de “limitar o endividamento excessivo das empresas, incentivando a sua capitalização pelos sócios, e limitando simultaneamente o abuso traduzido na subcapitalização das empresas.”¹⁰⁹.

4. A questão do ónus da prova da indispensabilidade

Consagra o n.º1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária que “ [o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Para que a dedução fiscal de determinado gasto seja aceite, é preciso saber, em primeiro lugar, se estamos perante um gasto que efetivamente existiu e, depois, (e assumindo que o critério da indispensabilidade continua presente, ainda que eliminado da letra do artigo 23.º) se esse gasto seria indispensável à atividade da empresa.

É neste último caso do ónus da prova da indispensabilidade que surgem algumas vozes que apontam certas questões problemáticas. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL considera, por estarmos a lidar com uma questão em que se está a tentar qualificar um gasto como indispensável, que a invocação do ónus da prova não faz sentido. O autor sustenta ser desprovido de propósito falar-se em ónus da prova, quando estamos perante uma questão de direito. Sustenta o autor que, da maneira que tem sido tratada pelos tribunais (ao falar-se em ónus da prova), a indispensabilidade do custo “converte-se numa questão de facto necessitada de prova, cujo ónus incumbe ao contribuinte, sempre que contrariada pelo Fisco”¹¹⁰, e até tem sido confundida com o ónus ou dever de comprovação do custo, quando estamos perante

¹⁰⁸Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A limitação à dedutibilidade dos encargos financeiros em sede de IRC: uma nota sobre os conceitos de gastos de financiamento e EBITDA de grupos” *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, n.º1, primavera, 2014, p. 39. Este é um assunto que não iremos desenvolver, pelo que sugerimos a leitura do artigo citado, que apresenta uma importante análise sobre este assunto.

¹⁰⁹ Cf. ROSA BRANCA AREIAS e JAIME CARVALHO ESTEVES, *IRC : notas práticas*, Porto, Porto Editora, 2014, p. 132.

¹¹⁰ Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 275.

situações totalmente distintas. Defende o autor, por fim, fazer mais sentido falarmos “num dever de motivação [...] em vez de verdadeiro ónus da prova”¹¹¹.

Assim, é de notar que MOURA PORTUGAL manifesta concordância com as palavras de VÍTOR FAVEIRO quando defende que a indispensabilidade é insuscetível de prova: “a indispensabilidade é uma qualidade ideológica da relação entre duas realidades – o objecto gestionário da actividade dirigida à obtenção de lucros e os encargos da mesma gestão dirigida a tal fim – não é pois, susceptível de prova”¹¹². Ora, é precisamente aqui que devemos ter algum cuidado e fazer uma ressalva, pois acontece que esta posição nos suscita, de facto, algumas dúvidas. Apesar de colher consenso de uma parte da doutrina, como é o caso, por exemplo, (como podemos, aliás, confirmar pelo que acabámos de descrever), de ANTÓNIO MOURA PORTUGAL e VÍTOR FAVEIRO, parece-nos que a insuscetibilidade de prova da indispensabilidade não será de aplicar em todos os casos. De facto, parece razoável defender a desnecessidade de prova da indispensabilidade no caso das despesas que estão exemplificativamente elencadas no artigo 23.º do CIRC, mas já nos parece de questionar o mesmo tratamento em relação às restantes. O facto de o gasto estar provado contabilisticamente não nos parece ser suficiente para que este se considere automaticamente indispensável.

Parece-nos, aliás, ser isto que defende a decisão arbitral com o processo n.º 321/2014-T quando diz: “o artigo 23.º/1 do CIRC, elenca nas suas alíneas uma série de situações exemplificativas do requisito erigido no seu corpo, que não se deverão, na linha do que o Prof. Teixeira Ribeiro entendia à luz do CCI, ser entendidas de outra maneira que não a de que quando os custos ou perdas estão especificamente elencados no artigo 23.º, presume-se a sua essencialidade, dispensando-se, correspondentemente, o contribuinte da correspondente prova, sendo, precisamente esse o propósito da enumeração”¹¹³.

Apesar de, efetivamente, podermos considerar as despesas elencadas no artigo 23.º do CIRC insuscetíveis de prova, precisamente devido ao facto de estarem já previstas na lei, parece-nos realmente que não se pode presumir a indispensabilidade de toda e qualquer despesa, sob pena de se estar a abrir um precedente que acabará depois por se virar contra nós, ao permitir-

¹¹¹ Cf. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 276.

¹¹² Cf. VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte - A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 848.

¹¹³ Ver a decisão arbitral articulada no processo n.º 321/2014-T, de 17 de Dezembro de 2014, disponível para consulta em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=8&id=1116

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

se a dedução de gastos que, apesar de provados contabilisticamente, não seriam essenciais à atividade da empresa nem iriam ao encontro do seu objeto, não podendo assim permitir-se a sua dedução fiscal.

5. Liberdade de Gestão

Há um princípio muito importante pelo qual é necessário fazer depender todo este processo da tributação do rendimento das empresas e cuja análise de indispensabilidade de que falámos *supra* não pode pôr em causa - o princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas.

CASALTA NABAIS¹¹⁴ dedica-se a tratar este princípio em mais do que uma ocasião, defendendo que o Estado Fiscal se concretiza no princípio da livre decisão dos indivíduos e das empresas, que dita precisamente “que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar essa mesma liberdade individual”. Num sentido mais amplo, ao abrigo deste princípio, as empresas podem até praticar atos (jurídicos ou não) que se guiem por critérios de evitação de impostos (*tax avoidance*), sempre e quando, claro está, não seja desrespeitada nenhuma lei que resulte em evasão ou fuga fiscal (*tax evasion*).

Intimamente relacionado com o princípio da liberdade de gestão fiscal das empresas está o princípio da neutralidade fiscal. O artigo 81.º f). da Constituição representa uma importante manifestação deste princípio ao declarar que “[i]ncumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.”¹¹⁵. Como refere ainda CASALTA NABAIS, é importante lembrar que este princípio tem no

¹¹⁴ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas” in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas, n.º7, Coimbra, Almedina, 2011, p. 26 e ss.; ou JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 44 e ss..

¹¹⁵ Artigo 81.º, f). da Constituição da República Portuguesa.

Direito da União Europeia o principal responsável pelo seu reconhecimento e propagação, já que é no contexto comunitário que esta ideia de neutralidade é muitas vezes considerada a mais importante norma de tributação¹¹⁶. E esta informação, aliás, não é, segundo o mesmo autor, de todo surpreendente, dado o propósito desde há muito perseguido em sede comunitária de “construção de um mercado económico integrado, cujo suporte [...] não pode deixar de assentar na defesa de uma equilibrada concorrência entre as empresas, ou seja, na salvaguarda e defesa de uma [...] ordem económica concorrencial que não pode, naturalmente, deixar de pôr à prova também a fiscalidade, exigindo a correspondente neutralidade fiscal de modo a que as empresas, sejam quais forem as formas que escolham e as opções que tomem, conquanto que assentes numa base de racionalidade económica, paguem idêntico imposto.”¹¹⁷.

Outro dos domínios em que se desdobra o princípio da liberdade de gestão fiscal está precisamente relacionado com o papel do gestor de determinada empresa. Atentemos, por exemplo, no seguinte excerto retirado do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de novembro de 2011, que sustenta que *“da noção legal de custo fornecida pelo art. 23.º do CIRC não resulta que a AT possa pôr em causa o princípio da liberdade da gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram, directamente, proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa. A indispensabilidade a que se refere o art. 23.º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros.”*

É importante ressaltar, como desde logo nos chama a atenção SALDANHA SANCHES¹¹⁸, que o gasto realizado por decisão de determinado gestor não tem de dar origem automaticamente a um lucro, ou seja, não tem, necessariamente de ter um fim direta e imediatamente lucrativo, tendo, isso sim, que ter na sua base o primordial interesse da empresa.

¹¹⁶ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Almedina, 2013, p. 745.

¹¹⁷ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas” in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas, n.º7, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 31 e 32.

¹¹⁸ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 384.

E não falamos aqui de saber se determinada decisão ou determinado gasto “corresponde ou não à mais eficaz defesa dos interesses da empresa”, nem se estamos perante uma boa ou má decisão de gestão, ou se haveria uma solução mais adequada ao caso, pois este tipo de avaliações não são da competência da Administração, dizem respeito apenas ao gestor: “[a] liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas ao gestor”.

A ideia que tentamos deixar aqui bem vincada é a de que o critério da indispensabilidade não pode nunca ser usado como justificação para que não se considere dedutível um custo, apenas porque, mais tarde, este acabou por se revelar infrutífero ou o resultado dele não foi o esperado. É claro que se tem interesse em gerar um excedente económico, mas “não é o facto se esse excedente não se materializar (em virtude do risco da actividade empresarial) que desqualifica fiscalmente o gasto. Basta que, a montante, no momento em que ele foi incorrido, tivesse em vista, ou respeitasse o propósito, de contribuir para o objecto social da actividade que o suportou.”¹¹⁹. Além disso, o gestor é, em princípio, a pessoa que melhor conhece a realidade da sua empresa, sendo por isso livre de escolher aquilo que acredita ser melhor para o interesse dela, sem a interferência da Administração na sua gestão. Tal como defende o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de março de 2006, “o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizados como tal. [...] *Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podem, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis. O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista prosseguir o objecto da empresa mas é mal sucedido e essas despesas se revelam, por último, improfícuas, não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa*

¹¹⁹ Cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos juros e a noção de “atividade” das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC” in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º4, inverno, 2013, p. 113.

não é custo fiscal, porque não indispensável.”¹²⁰. O Tribunal vai mais longe e afirma ainda que, “sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa.”¹²¹. Também numa decisão mais recente, o mesmo Tribunal, em acórdão de 30 de novembro de 2011, deixa bem assente, mais uma vez, que “da noção legal de custo fornecida pelo art. 23º do CIRCA não resulta que a AT possa pôr em causa o princípio da liberdade da gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram, directamente, proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa. A indispensabilidade a que se refere o art. 23º do CIRCA como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros”^{122 123}.

Tudo isto passa por equacionar até que ponto serão compatíveis a liberdade de gestão e aquilo que se tem considerado, efetivamente, gastos fiscalmente dedutíveis. Então vejamos: ao limitar a consideração de determinados gastos porque os resultados acabaram por se revelar infrutíferos ou porque se considera que outras medidas menos dispendiosas podiam ter sido adotadas com resultados semelhantes, ainda que esses gastos tenham sido realizados no interesse da empresa e se relacionem com a sua atividade, está a violar-se a liberdade das

¹²⁰ Acórdão STA, Processo n.º 1236/05, de 29 de março de 2006, disponível para consulta em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3815a0627c533ab58025714700557219?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹²¹ Idem, ibidem.

¹²² Acórdão STA, Processo n.º 0107/11, de 30 de novembro de 2011, disponível para consulta em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0debd9869a94ea78025795f003be743?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

¹²³ Apesar de, atualmente, não fazer sentido falar de indispensabilidade uma vez que o conceito caiu com a reforma, já aqui referimos o facto de considerarmos que a ideia base associada ao preceito se mantém, daí a menção a este excerto, neste capítulo.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

empresas decidirem sobre a sua própria estrutura, desrespeitando-se a sua autonomia e a sua liberdade de gestão.

Ora, em síntese, a ideia que pretendemos aqui vincar é a de que as empresas, na pessoa dos seus gestores, podem e devem fazer escolhas e tomar decisões empresariais sem qualquer tipo de intervenção por parte da Administração Tributária, e que ainda que essas escolhas não venham a alcançar, no final das contas, o resultado conjeturado previamente, não implica necessariamente que o gasto a elas relacionado deva ser fiscalmente desconsiderado.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Em suma, um certo gasto é considerado dedutível, desde que a despesa decorrente desse mesmo gasto seja relevante para a determinação da matéria coletável, concorrendo desta forma para a fixação do lucro tributável. Porém, como sabemos, certos gastos e as despesas a eles associados, apesar de suportados pela empresa e registados na sua contabilidade, não concorrem para a determinação do lucro tributável, não sendo estes, consequentemente, dedutíveis para efeitos fiscais. Ora, é precisamente esta distinção - entre os gastos que se podem considerar dedutíveis para efeitos de IRC e aqueles que não cabem neste plano de dedutibilidade – que tem de ser realizada com recurso ao artigo 23.º do CIRC. Acontece que o elenco de gastos dedutíveis que encontramos no Código é meramente exemplificativo, e grande parte das vezes, a regra do n.º1 do artigo 23.º não é clara o suficiente para se determinar se está preenchida ou não. Daí que muitas vezes seja necessário recorrer a meios judiciais para resolver a incerteza. Uma das soluções cogitadas para dar resposta às incertezas acerca da regra geral do artigo 23.º do CIRC, e fazer face ao excesso de litigiosidade sobre este tema, passou precisamente pela tentativa de simplificação desta regra. Para isso, a reforma do IRC elimina da letra da norma a referência à palavra “indispensáveis”, conceito este que, porque indeterminado e dúbio, parece ser a razão das dificuldades de interpretação da regra. A ideia por detrás do conceito de indispensabilidade, e desde logo alvo de interpretações consolidadas pela doutrina e pela jurisprudência ao longo do tempo, essa, permaneceu. É aqui que se impõe a pergunta: apesar do conceito de indispensabilidade ter efetivamente caído, tendo em conta a linha doutrinal e jurisprudencial que já se seguia e que reunia consenso antes da eliminação do mesmo, terá de facto, mudado alguma coisa nesta sede? A resposta parece-nos, como já tivemos oportunidade de mencionar supra, negativa. No entanto, admitimos e reconhecemos que esta nova letra do artigo 23.º do CIRC dá alguma margem para ser interpretada de uma maneira distinta pela Administração Tributária, que pode, agora, aproveitar esta nova redação para tentar a desconsideração de custos com os quais não considere haver uma relação clara com os rendimentos.

É essencialmente por esta razão que, quanto à aplicação prática do artigo, temos ainda dúvidas que a alteração venha de facto reduzir a litigância associada a esta matéria¹²⁴.

Outra questão pertinente que importa aqui referir, está relacionada com os novos problemas gerados por uma nova redação ou por questões a que esta continuou sem dar resposta.

É necessário questionar, nesta fase, se a dedutibilidade ou não de certo gasto está dependente da condição do rendimento obtido com esse gasto estar ou não sujeito a imposto. E, no caso de estar, serão aceites fiscalmente os gastos que estejam ligados a rendimentos sujeitos a IRC mas dele isentos? Este é um exemplo de uma questão pertinente e relevante, que o CIRC não disciplina.

Também as tributações autónomas levantam aqui algumas questões que podem e devem ser resolvidas. Este problema não é de agora, mas o certo é que a reforma de 2014 não tratou de resolvê-lo, ainda que tenha operado nele alguns acertos. Julgamos ser legítimo afirmar que as taxas de tributação autónoma se encontram muito elevadas, pelo que consideramos que deveriam ser revistas, sob pena de o propósito para o qual foram criadas – impedir a evasão ou fraude fiscais, ou que seja utilizado para fins da esfera privada do sujeito passivo, aquilo que foi adquirido como sendo para fins empresariais – sair frustrado e deixar de fazer sentido devido à excessiva tributação, ou ainda, e mais grave, sobrepor-se ao próprio IRC. Apesar da razão pela qual as tributações autónomas foram criadas ser bastante plausível, o método de resolução continua a ser muito questionável. Mais importante ainda, principalmente para o tema tratado ao longo desta exegética, será o caso de estas elevadas taxas e o facto das tributações autónomas não serem dedutíveis para efeitos de IRC, constituírem um desincentivo à realização de certos gastos (que iriam ao encontro da atividade da empresa, estariam relacionados com o seu objeto, enfim, seriam relevantes para a mesma), por haver a possibilidade de se estar perante um caso de tributação autónoma e ter de se enfrentar uma das taxas elencadas no artigo 88.º do CIRC. Cumpre notar, já agora, como lembram FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, que as tributações autónomas são “praticamente uma originalidade portuguesa” e que no que concerne ao direito comparado, apenas mais recentemente se podem

¹²⁴ Neste sentido, cf. ANTÓNIO MARTINS, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VIII, n.º1, 2015, p. 113. O autor é também cético em relação a este assunto e vai mais longe ao afirmar que a atual redação do artigo 23.º “será, muito provavelmente, usada pela inspeção tributária como base para a desconsideração de gastos cuja relação com rendimentos não seja, na perspectiva da administração, clara e inequívoca.”.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

encontrar algumas realidades semelhantes no contexto internacional, mas ainda assim de carácter temporário “que não ultrapassa um ano”, e normalmente apenas dirigido às “remunerações do sector bancário”¹²⁵.

Ora, cumpre perguntar, esta possibilidade dada pela nova redação do artigo 23.º de recusa de dedutibilidade fiscal de gastos relevantes ou a sujeição de despesas que já vimos serem essenciais, a tributações autónomas, serão compatíveis com um sistema fiscal que se diz apoiar num conceito de rendimento em sentido amplo (o rendimento acréscimo)? Não parece fazer sentido. De facto, atentando no nosso sistema de tributação das empresas, o que parece, como sugere CASALTA NABAIS, é que “ de um imposto sobre o rendimento, ancorado num conceito de rendimento em sentido amplo ou de rendimento acréscimo, tem-se caminhado, em virtude da crescente desconsideração fiscal de importantes gastos económicos e contabilísticos e da tributação autónoma de despesas necessárias das empresas, para um imposto mais sobre o volume de negócios.”¹²⁶.

Consideramos importante, ainda, fazer uma breve referência à questão dos gastos de financiamento. Como tivemos oportunidade de explicar no ponto 3 do terceiro capítulo, com a reforma do IRC de 2014, operou-se uma mudança no que diz respeito ao limite à dedutibilidade dos gastos de financiamento, de €3 000 000 para €1 000 000. Dissemos também que esta redução procurava fazer uma tentativa de controlo do endividamento excessivo das empresas, ao inserir medidas com vista a desencorajar o financiamento das empresas através de capitais alheios. Ora, a nosso ver, e embora esteja aqui implícita a tentativa de fazer as empresas recorrer ao capital próprio, julgamos mesmo assim fazerem falta medidas concretas de apoio neste sentido.

Cumpre relembrar, nesta fase final, que a Comissão para a Reforma do IRC de 2014, dizia especificamente ter sido “criada para proceder a uma revisão geral das bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal e, bem assim, a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento nacional e estrangeiro, o

¹²⁵ Cf. FERNANDO CARREIRA DE ARAÚJO, e ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, *in* Cadernos de Justiça Tributária, n.º 3, janeiro/março 2014, p. 7.

¹²⁶ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2013, p. 766.

emprego, a competitividade e a internacionalização das empresas portuguesas.” Não podemos deixar de notar, aqui, alguma contradição, na medida em que, sendo a promoção do investimento nacional e estrangeiro um dos principais objetivos a que se propõe a Comissão, comprometendo-se a rever alguns regimes fundamentais de modo a fomentar este aspeto, não nos parece que esse propósito seja suficientemente visível, pelo menos em matéria de dedutibilidade de custos. A desconsideração de gastos essenciais, a sujeição de despesas necessárias a tributações autónomas e a impossibilidade de dedução fiscal das mesmas (uma confirmação da recente reforma), aliadas às elevadíssimas taxas que elas apresentam, não são, a nosso ver, as medidas que mais estimulam o investimento. Desta forma, entendemos bem a que se refere CASALTA NABAIS quando defende “que entre investir e tributar não se vislumbra uma qualquer relação simbiótica.”¹²⁷.

Terminamos assim a análise a que nos propusemos, dizendo que embora a matéria da dedutibilidade fiscal dos gastos já tenha vindo a ser analisada e aperfeiçoada ao longo do tempo, ainda há pontos que suscitem dúvidas, e assuntos que merecem uma revisão mais consciente e cuidada, pelo que o processo de estudo desta matéria deve ser um ato contínuo, de modo a poder responder às necessidades das empresa e dos contribuintes em geral.

¹²⁷ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2013, p. 767.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AMORIM, José Campos, “A dedutibilidade dos gastos em sede de IRC – Considerações gerais”, texto disponível em <http://www.occ.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf>.

ARAÚJO, Fernando Carreira de, e OLIVEIRA, António Fernandes de, “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, *in* Cadernos de Justiça Tributária, n.º3, janeiro/março 2014.

AREIAS, Rosa Branca, e ESTEVES, Jaime Carvalho, *IRC: notas práticas*, Porto, Porto Editora, 2014.

CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª Edição (Reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CARLOS, Américo Brás, Et al, *Guia dos Impostos em Portugal*, Quidluris Sociedade Editora, 2017.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015.

FAVEIRO, Vitor, *O Estatuto do Contribuinte - A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

MACHADO, Jónatas E. M., e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2012.

MARTINS, António, “A dedutibilidade dos gastos e a nova redação do artigo 23.º, n.º1, do CIRC: uma nota” *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VIII, n.º1, inverno, 2015.

MARTINS, António, “A dedutibilidade dos juros e a noção de “atividade” das sociedades: a propósito do artigo 23.º do CIRC” *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano V, n.º4, inverno, 2013.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

MARTINS, António, “A limitação à dedutibilidade dos encargos financeiros em sede de IRC: uma nota sobre os conceitos de gastos de financiamento e EBITDA de grupos” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VII, n.º1, primavera, 2014.

MARTINS, Helena Pegado, “Capítulo 8: O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, in João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade, Vol.I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, Almedina, 2009.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2014.

MOREIRA, Celina, *Revisão do CIRC 2014 – Análise das alterações ao IRC*, infoDigest, 2014.

NABAIS, José Casalta, “A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas” in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – *Miscelâneas*, n.º7, Coimbra, Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra, Almedina, 2013.

NABAIS, José Casalta, “Investir e tributar: uma relação simbiótica?”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Almedina, 2013.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 4.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015.

PINTO, José Alberto Pinheiro, e PINTO, Cristina, *Reforma do IRC*, Formação Eventual – EVE0114, Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2014.

PORTUGAL, António Moura, “A Dedutibilidade dos Custos em IRC: Reflexões sobre os Custos Incorridos em Actividades Isentas e Não Tributadas”, in *Ciência Técnica e Fiscal*, nº 401, janeiro-março de 2001.

PORTUGAL, António Moura, *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010.

ROCHA, Isabel, e ROCHA, Joaquim Freitas, (coord.) *IRC: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, 1.ª Edição, Porto, Porto Editora, 2014.

ROCHA, Joaquim Manuel Freitas da, “As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva. Sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos”, *in* Ciência Técnica e Fiscal, n.º 390, 1998.

SANCHES, J.L. Saldanha, “Custos mal documentados e custos não documentados: o seu regime de dedutibilidade” *in* Fiscalidade, n.º3, julho de 2000.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, A. Carlos, e VENTURA, André (coord.), *A reforma do IRC: Do processo de decisão política à revisão do Código*, Porto, Vida Económica, 2014.

SANTOS, J. ALBANO, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003

SILVA, Fernando Castro, e PIMENTEL, Miguel Cortez, “A respeito da indispensabilidade dos gastos. O acórdão do STA de 7-2-2007” *in* Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama [Coord.], *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

TAVARES, Tomás Castro, “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas – algumas reflexões ao nível dos custos”, *in* Ciência e Técnica Fiscal, nº396, 1999.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015.

VENTURA, André, “A reforma do IRC e a eficiência do sistema tributário: subsídios para uma compreensão global” *in* A. Carlos dos Santos e André Ventura [Coord.], *A reforma do IRC: Do processo de decisão política à revisão do Código*, Vida Económica, 2014.

Gastos em sede de IRC – Em que medida a reforma do IRC alterou o regime da dedutibilidade

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

Processo n.º 01293/02, de 12 de fevereiro de 2003

Processo n.º 1236/05, de 29 de março de 2006

Processo n.º 0107/11, de 30 de novembro de 2011

Processo n.º 0171/11, de 30 de maio de 2012

Processo n.º 0658/11, de 5 de julho de 2012

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte:

Processo n.º 01747/06.BEVIS, de 20 de dezembro de 2011

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul:

Processo n.º 3093/99, de 25 de maio de 2001

Processo n.º 00340/03, de 16 de março de 2005

Jurisprudência Arbitral Administrativa:

Processo n.º 7/2011-T, de 20 de setembro de 2012

Processo n.º 321/2014-T, de 17 de dezembro de 2014